

# INDICE

## INTRODUZIONE

### CAPITOLO I

#### IL RAPPORTO DI LAVORO E IL REDDITO DEI CALCIATORI PROFESSIONISTI: INQUADRAMENTO GIUSLAVORISTICO E TRIBUTARIO

1. La qualificazione del rapporto di lavoro tra il calciatore professionista e la società di appartenenza: presunzione di subordinazione. .... 1
2. La qualificazione del reddito percepito dai calciatori professionisti. .... 11
3. Il pagamento da parte della società degli oneri spettanti al procuratore sportivo è configurabile come *fringe benefit* per il calciatore dipendente? ..... 25

### CAPITOLO II

#### LE MODALITÀ DI TASSAZIONE DEL REDDITO DEI CALCIATORI PROFESSIONISTI

1. Profili di fiscalità interna: presupposto IRPEF, residenza fiscale, base imponibile, applicazione delle ritenute alla fonte. .... 35
2. Profili di fiscalità internazionale: l'art. 17 del modello OCSE e le Convenzioni contro la doppia imposizione internazionale. .... 41
3. Le tassazione dei calciatori residenti. .... 46
4. Le tassazione dei calciatori non residenti. .... 54

- BIBLIOGRAFIA** ..... 64

## INTRODUZIONE

Il presente lavoro si propone di illustrare le modalità con cui avviene la tassazione del reddito di una "particolare" categoria di lavoratori subordinati, ovvero i calciatori professionisti, cioè quelli che militano nei campionati italiani di Lega Serie A, Lega Serie B e Lega Pro.

Innanzitutto, si mette in luce come la normativa legislativa che regola lo sport professionistico - cioè la L. n. 91/1981 - inquadra quelli che sono considerati sportivi professionisti nell'alveo della subordinazione; trattasi certamente - soprattutto per i calciatori - di un rapporto di lavoro subordinato *sui generis* rispetto a quello ordinario.

Conseguentemente, il reddito prodotto dai calciatori professionisti è classificabile quale reddito di lavoro dipendente di cui all'art. 49, D.P.R. n. 917/1986 e determinato secondo le regole dettate dal successivo art. 51, il quale ricomprende nella base imponibile ogni erogazione, ogni passaggio di ricchezza dalla società al proprio calciatore, in applicazione del principio di onnicomprensività. E nella retribuzione onnicomprensiva si dà particolare attenzione ai c.d. *fringe benefits*, erogazioni accessorie la cui tassabilità già è discussa di per sé nell'ambito dell'ordinario rapporto di lavoro e ancor più dibattuta nel settore dello sport professionistico, dato il particolare rapporto intercorrente tra la società e il proprio tesserato. L'atleta, infatti, per la società di calcio rappresenta, oltre che un dipendente, lo strumento per raggiungere determinati risultati sportivi che, se conseguiti, generano per la stessa maggiori ricavi, e ciò impone di indagare a quale delle parti sia riconducibile effettivamente l'interesse emergente da tali emolumenti aggiuntivi: se la spesa

è rappresentata nell'interesse del lavoratore, essa si configurerà quale *benefit*, mentre, se sostenuta nell'esclusivo interesse del datore di lavoro, sarà esclusa da imponibilità in capo al dipendente-calciatore.

Da segnalare, la recentissima Circolare n. 37/E del 20 dicembre 2013 con la quale l'Agenzia delle Entrate ha fornito le proprie interpretazioni circa diverse questioni concrete caratterizzanti lo svolgimento dell'attività calcistica professionistica emerse dal Tavolo di confronto tra Agenzia, FIGC e Leghe Nazionali Professionisti, in tema di IVA, IRAP e imposte sui redditi.

Dopo queste premesse essenziali per comprendere i principi che stanno alla base della tassazione dei calciatori professionisti, si analizzano le specifiche modalità con cui avviene il prelievo tributario, a seconda che l'atleta abbia in Italia o meno la propria *residenza fiscale*. I redditi di cui si parla sono infatti spesso caratterizzati da transnazionalità e si collocano anche oltre i sistemi tributari nazionali; circostanza che, unita al metodo di tassazione del *worldwide taxation principle* può portare a casi in cui si verifichi una *doppia imposizione internazionale*.

E proprio per evitare fenomeni in cui lo stesso reddito venga gravato da una doppia tassazione - espressamente vietata dal nostro ordinamento - sono previste apposite regole interne ed internazionali: da una parte il meccanismo del credito d'imposta *ex art. 165 TUIR*, dall'altra le convenzioni internazionali contro la doppia imposizione redatte sulla base del Modello di Convenzione OCSE.

Nel complesso, si vuole comunque evidenziare come la tassazione ingente delle retribuzioni dei calciatori professionisti - nonché delle società - incida in modo determinante sulla competitività del calcio italiano rispetto ai suoi diretti *competitors* che possono vantare regimi fiscali più agevolati, tanto che la severità del regime impositivo che si andrà a descrivere è stata spesso criticata

anche da dirigenti di alcuni *top club* italiani, dato anche il rischio di alterazione del meccanismo concorrenziale, quantomeno comunitario.

In modo particolare se comparato al regime fiscale spagnolo, si può agevolmente comprendere come le modalità del nostro sistema di imposizione finiscano per impedire alle nostre società di poter offrire ai calciatori salari più elevati, con il conseguente sempre minore *appeal* del nostro sistema per i *top players* stranieri e sempre più raro successo dei nostri *club* nelle competizioni europee.

Preme però anche sottolineare come l'esistenza di regimi fiscali notevolmente differenti potrebbe essere una condizione ostativa per una corretta applicazione del *financial fair play*, introdotto dall'UEFA in modo tale da riequilibrare il sistema calcio facendo in modo che non prevalgano sempre i *club* più ricchi ma quelli che si dimostrino maggiormente abili nel produrre ricavi e utili con le proprie aziende e a reinvestirli nell'attività sportiva, senza continui finanziamenti o aumenti di capitale, nonché sponsorizzazioni "fai da te": insomma, l'obiettivo è quello di avere bilanci in pareggio dopo il 2017, dato che fino al giugno 2014 il deficit tollerato - ma che occorrerà ripianare - potrà arrivare a 45 milioni e fino al 2017 a 35 milioni; da quell'anno sarà tollerato un deficit massimo di 5 milioni di euro.

E dato che il *fair play* finanziario detta, come condizione necessaria per la partecipazione alle competizioni organizzate dall'UEFA, il rispetto dei descritti valori contabili e di bilancio, regimi nazionali impositivi diversi da campionato a campionato certamente vanno ad incidere sull'osservanza di tali regole finanziarie, a discapito - primo fra tutti - del nostro sistema, basato ancora eccessivamente sui ricavi dei diritti televisivi e ancora troppo marginalmente sui ricavi commerciali, valorizzazione del *brand* e investimenti virtuosi (in stadi, settori giovanili, attività sociali), spese che, tra l'altro, è bene

sottolinearlo, non vengono ricomprese tra quelle considerate per verificare il rispetto del regime di *financial fair play*.

A tal fine, è, dunque, auspicabile un ravvicinamento delle varie legislazioni in tema tributario, un'armonizzazione urgente che necessita di interventi pregnanti da parte delle istituzioni comunitarie.

# BIBLIOGRAFIA

- ANGIELLO L., *La retribuzione*, in *Comm. Schlesinger*, Milano, 2003.
- BENAZZI A., *La nozione di residenza ai fini dell'imposizione sui redditi*, in BENAZZI A. - SACCARDO N., *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, Parma, 2011.
- BENAZZI A., SERIOLI G., *La tassazione del reddito dei calciatori professionisti in Italia*, in BENAZZI A. - SACCARDO N., *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, Parma, 2011.
- COLUCCI M., *Gli atleti italiani: liberi di formarsi, liberi di giocare?*, in *RDES*, fasc. 1/2011.
- BRISCIANI M., *Collaborazione coordinata e continuativa*, in Pellacani G. - Santoro Passarelli G. (a cura di), *Subordinazione e lavoro a progetto*, Torino, 2009.
- CARINCI F., DE LUCA TAMAJO R., TOSI P., TREU T., *Diritto del lavoro. Il rapporto di lavoro subordinato*, vol. II, Torino, 2011.
- CINELLI M., *Diritto della previdenza sociale*, Torino, 2012.
- COLANTUONI L., *Diritto sportivo*, Torino, 2009.
- CORTI M., *L'onnicomprensività della retribuzione e gli istituti retributivi indiretti*, in Gragnoli E. e Palladini S. (a cura di), *La retribuzione*, Torino, 2012.
- CROVATO F., *I redditi di lavoro dipendente*, in *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, in Tesauro. F. (diretto da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1994.
- CROVATO F., *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001.
- DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2011.
- DI NELLA L., *Lo sport nel diritto primario dell'Unione Europea: il nuovo quadro normativo del fenomeno sportivo*, in BENAZZI A. - SACCARDO N., *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, Parma, 2011.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Padova, 2012.

- FERRARIO A., *I redditi di lavoro dipendente e assimilati*, Milano, 2012.
- FICARI V., *La nozione di reddito di lavoro dipendente. Profili generali*, in Ficari V. (a cura di), *I redditi di lavoro dipendente*, Torino, 2003.
- GARBARINO C., *La tassazione degli atleti in ambito internazionale*, in E. GREPPI - M. VELLANO (a cura di), *Diritto internazionale dello sport*, Torino, 2010.
- GARBARINO C., *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2008.
- GIUBBONI S. - MARRONI B., *I benefici aziendali*, in Gagnoli E. e Palladini S. (a cura di), *La retribuzione*, Torino, 2012.
- LONGOBARDI M., *Relazione Master in Diritto ed Organizzazione aziendale dello sport - Modulo di Diritto Tributario*, Roma, 20 aprile 2013.
- MAGLIARO A., CENSI S., *Fringe benefits ai calciatori e ritenute per il club: giusta la doppia imposizione o il pagamento del datore di lavoro libera il dipendente/calciatore*, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 6/2012.
- MARINI D., *La qualificazione fiscale dei compensi corrisposti ai procuratori sportivi da parte delle società di calcio*, in *Boll. Trib.* n. 12/2011.
- MATTESI E., *Il trattamento tributario delle prestazioni rese dagli agenti dei calciatori professionisti*, in *Il fisco*, n. 41/2012.
- MATTESI E., *La tassazione degli atleti*, in *Diritto dei lavori*, n. 1/2011.
- MATTESI E., *La tassazione degli atleti professionisti*, in *Il fisco*, n. 11/2011.
- MODOLO G., *Trasferte, rimborsi e fringe benefit*, in *Pratica fiscale e professionale - monografie*, 17.12.2012.
- NAVARRINI F., *Il trattamento delle singole categorie reddituali*, in R. CORDEIRO GUERRA (a cura di), *Diritto tributario internazionale - Istituzioni*, Milano, 2012.
- QUARTA O., *Commento alla legge di ricchezza mobile*, Milano, 1902, I.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Milano, 2009.
- SACCARDO N., FRISOLI L., *La tassazione dei calciatori non residenti: i redditi da prestazione sportiva*, in A. BENAZZI - N. SACCARDO (a cura di), *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, Parma, 2011.
- SACCARDO N., PENNINO P., RAGAGNI M., *La tassazione dei calciatori residenti*, in A. BENAZZI - N. SACCARDO (a cura di), *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, Parma, 2011.
- SANNINO M., VERDE F., *Il diritto sportivo*, Padova, 2011.
- SIMONELLI E.M., *Il regime fiscale delle prestazioni artistiche e sportive nel diritto tributario interno e convenzionale*, Milano, relazione convegno 5 novembre 2008.

- SPADAFORA M.T., *Diritto del lavoro sportivo*, Torino, 2012.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale*, Torino, 2012.
- TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Venezia, 2011.
- UCKMAR V., CORASANITI G., DE CAPITANI DA VIMERCATE P., CORRADO OLIVA C., *Diritto tributario internazionale. Manuale*, Padova, 2012.
- VECCHIONE S., ADDESSA F., *Il regime fiscale dei calciatori: un'analisi economica comparata*, in *RDES*, fasc. 3/2012.
- ZAMPAGLIONE P., *Analisi comparativa della tassazione del professionismo sportivo e i limiti degli aiuti di Stato*, in *RDES*, vol. III, fasc. 3/2007.