amministrativ@mente

Rivista di diritto amministrativo

Pubblicata in internet all'indirizzo www.amministrativamente.com

Diretta da
Gennaro Terracciano, Stefano Toschei,
Mauro Orefice e Domenico Mutino

Direttore Responsabile
Marco Cardilli

Coordinamento
L. Ferrara, F. Rota, V. Sarcone

FASCICOLO N. 10-12/2015

estratto

Registrata nel registro della stampa del Tribunale di Roma al n. 16/2009
ISSN 2036-7821

Comitato scientifico

Salvatore Bonfiglio, Enrico Carloni, Francesco Castiello, Salvatore Cimini, Caterina Cittadino, Gianfranco D'Alessio, Ruggiero Di Pace, Francesca Gagliarducci, Gianluca Gardini, Stefano Gattamelata, Maurizio Greco, Giancarlo Laurini, Angelo Mari, Francesco Saverio Marini, Gerardo Mastrandrea, Pierluigi Matera, Francesco Merloni, Riccardo Nobile, Luca Palamara, Giuseppe Palma, Germana Panzironi, Simonetta Pasqua, Filippo Patroni Griffi, Angelo Piazza, Alessandra Pioggia, Helene Puliat, Umberto Realfonzo, Vincenzo Schioppa, Michel Sciascia, Raffaello Sestini, Leonardo Spagnoletti, Giuseppe Staglianò, Alfredo Storto, Federico Titomanlio, Alessandro Tomassetti, Antonio Uricchio, Italo Volpe.

Comitato editoriale

Laura Albano, Daniela Bolognino, Caterina Bova, Silvia Carosini, Sergio Contessa, Marco Coviello, Ambrogio De Siano, Fortunato Gambardella, Flavio Genghi, Concetta Giunta, Filippo Lacava, Masimo Pellingra, Carlo Rizzo, Stenio Salzano, Ferruccio Sbarbaro, Francesco Soluri, Marco Tartaglione, Stefania Terracciano, Angelo Vitale, Virginio Vitullo.

amministrativamente
Rivista di diritto amministrativo

Il reddito sportivo dell'atleta professionista: disciplina fiscale

di Laura Letizia*

Sommario

1. Premessa: lo speciale rapporto di lavoro dell'atleta professionista; 2. I "redditi diversi" ai fini Irpef dell'atleta "dilettante" (rectius: non professionista): qualche considerazione; 3. Il reddito dell'atleta professionista/lavoratore subordinato: trattamento fiscale; 3.1 (Segue) I "valori" in forma non monetaria; 4. Il reddito dell'atleta professionista/lavoratore autonomo: trattamento fiscale; 5. Considerazioni conclusive.

1. Premessa: lo *speciale* rapporto di lavoro dell'atleta professionista

Per delineare il trattamento fiscale dei corrispettivi in danaro e degli ulteriori eventuali elementi remunerativi complementari alla retribuzione principale dell'atleta professionista è essenziale aver riguardo allo speciale rapporto di lavoro[1] dallo stesso instaurato con la società[2] presso cui rende le proprie *performance*.

* Ricercatrice di diritto tributario, Seconda Università degli studi di Napoli. Il lavoro è stato sottoposto al preventivo referaggio secondo i parametri della *double blind peer review*.

[1] La "specialità" si atteggia quale strumento di tecnica legislativa funzionale ad un'articolazione della tutela del lavoratore e "speciali" sono quei rapporti che, in ragione della figura del datore e/o della particolare natura dell'attività svolta dal prestatore, necessitano di una disciplina differenziata, anche solo parzialmente, rispetto al modello generale delineato per il rapporto di lavoro nell'impresa con conseguente "adattamento". Cfr. E. GHERA - A. GARILLI - D. GAROFALO, *Diritto del lavoro*, Bari, 2013, in specie p. 363 ss..

[2] Gli enti dediti all'attività sportiva professionistica hanno l'obbligo di costituirsi come società di capitali (art. 10, l. n. 91 cit., come modif. dall'art. 4, co. 1, d.l. n. 485/1996; art. 8, d.lgs. n. 37/2004). L'opzione nella scelta della forma - s.r.l. o s.p.a. - può essere, peraltro, esercitata dai sodalizi dilettantistici che, a loro volta, possono altresì costituirsi come cooperative od onlus purché le finalità perseguite siano esclusivamente di "utilità sociale". Se, infatti, svolgono ulteriori attività oltre le "istituzionali", devono esservi "direttamente connesse" fermo il divieto di perseguire scopi di lucro soggettivo (art. 90, co. 17, l. n. 289/2002). Nel d.lgs. n. 460/1997 di riordino della disciplina tributaria degli "enti non commerciali" le limitazioni, indirizzate a "fini antielusivi", hanno incluso nella previsione di "non commercialità" gli enti associativi dilettantistici di cui alla l. n. 398/1991. Per un'accurata disamina delle divergenti regolamentazioni tributarie in ragione delle "vesti" assunte dagli enti sportivi: S. SAMMARTINO, *Regime fiscale differenziato dell'attività sportiva e prospettive di riforma*, in *Riv. dir. sport*., 1996, p. 255 ss; G. INGRAO, *La determinazione del reddito imponibile delle società sportive, delle associazioni sportive dilettantistiche e delle Onlus sportive*, ivi, 2001, p. 1530 ss.; V. MASTROIACOVO, *La mancanza dello scopo di lucro nelle società di capitali: lo strano caso del regime fiscale delle società che svolgono attività sportiva dilettantistica*, in *Riv. dir. trib*, 2004, p. 787 ss.; L. LETIZIA, *Spunti critico-ricostruttivi della disciplina fiscale degli enti operanti in ambito sportivo ed influenze europee in tema di agevolazioni*, in *RIDES*, n. 2/2014, p. 34 ss..

Sotto quest'aspetto, peraltro, l'opposta "figura", quella del "dilettante" risulta carente di qualificazione *ex lege* quantomeno in positivo.

E' noto, infatti, come l. n. 91/1981 dopo un'enunciazione programmatica contenuta nel primo articolo, secondo cui «*l'esercizio dell'attività sportiva, sia essa svolta in forma individuale o collettiva, sia in forma professionistica o dilettantistica, è libero*»[3], si rivolga al solo professionismo prevedendo, tra l'altro, che l'atleta possa rientrarvi eseguendo prestazioni definite in base a requisiti specifici che, invero, il CONI avrebbe dovuto individuare congiuntamente alle Federazioni nazionali di ciascuna specialità[4]. Tanto, tuttavia, è rimasto a lungo inattuato e, quando il Consiglio nazionale è finalmente intervenuto[5] per le relative determinazioni le ha riservate all'autonomia statutaria di ciascuna disciplina sportiva, in tal modo procedendo tramite "autoqualificazioni" [6].

Per gli altri requisiti indicati dalla l. cit., velleitaria e riduttiva rispetto alla pur segnalata libertà d'esplicazione dell'attività sportiva (anche) professionale[7], si dispone che gli atleti - oltre a dover essere "tesserati"[8] - devono stipulare per iscritto, a pena di nullità, un contratto di lavoro individuale con il datore presso cui la porranno in essere ed esso va predisposto in conformità a specifici "modelli", recettivi di accordi collettivi[9], elaborati ogni tre anni dalla federazione sportiva di riferimento insieme ai rappresentanti delle categorie interessate, nonchè svolgere prestazioni a carattere oneroso, in modo esclusivo od, almeno, prevalente rispetto ad altre da cui possano ricavare reddito[10].

Il rapporto contrattuale, decisamente contraddistinto dall'*intuitus personae*, ricorrendo il tut-

[3] La libertà contrattuale dell'atleta professionista, preclusa in precedenza dall'indeterminatezza temporale del "vincolo sportivo" con l'ente che lo aveva tesserato, è indicata dagli artt. 5, 6 e 16 della l. n. 91 cit..

[4] L'art. 5, co. 2, lett. *d*), d.lgs. n. 242/1999, aveva previsto, infatti, che il Consiglio nazionale del CONI dovesse stabilire «*in armonia con l'ordinamento sportivo internazionale e nell'ambito di ciascuna federazione sportiva nazionale i criteri per la distinzione dell'attività sportiva dilettantistica da quella professionistica*».

[5] V. delib. n. 1256/2004. L'art. 31, co. 4, Statuto CONI nel testo deliberato dal Consiglio nazionale il 23 marzo 2004 in base al d.lgs. n. 15/2004, ha definito "atleti" i soggetti «*inquadrati presso le società e le associazioni sportive riconosciute, salvo i casi particolari in cui sia consentito il tesseramento individuale alle federazioni sportive nazionali, alle discipline sportive associate ed agli enti di promozione sportiva*».

[6] Ad oggi, peraltro, prevendono il settore professionistico solo le Federazioni dei seguenti sport: ciclismo; giuoco calcio; golf; motociclismo; pallacanestro e pugilato.

[7] Cfr. O. MAZZOTTA, *Il lavoro sportivo*, in *Foro it*., 1981, V, p. 303. G. VIDIRI, *La disciplina del lavoro sportivo autonomo e subordinato*, in *Giust. civ*., 1993, II, p. 210, ha segnalato, a sua volta, come il legislatore abbia avuto '"il torto" di sottoporre a diversa regolamentazione rapporti di lavoro che meritavano, viceversa, un trattamento normativo identico essendo caratterizzati da contenuti analoghi e riguardanti discipline con seguito e tradizioni simili.

[8] L'atleta, con il tesseramento si sottopone all'osservanza dello statuto e dei regolamenti interni, accettando anche che tutti gli atti ed i fatti relativi all'esercizio dell'attività sportiva vengano accertati e giudicati dagli organi federali. Così G. BRUNO, *Autonomia sportiva e fenomeni negoziali*, Napoli, 2012, p. 431.

[9] Con divieto, ex art. 2077 cod. civ., di deroga *in pejus* delle disposizioni contenute nel contratto individuale di lavoro rispetto a quelle indicate nel collettivo ma non viceversa.

[10] Cfr. G. GIUGNI, *La qualificazione professionista dell'atleta*, in *Riv. dir. sport*, 1986, p. 169 ss.. Per approfondimenti più recenti, in specie, M.T. SPADAFORA, *Diritto del lavoro sportivo*, Torino, 2012, p. 77 ss..

to, è di tipo subordinato[11], a meno che l'espressione sportiva si esplichi nel corso di una singola manifestazione od in più collegate in un ridotto arco temporale, non vi siano vincoli di partecipazione a sedute di preparazione oppure di allenamento individuali (fattispecie che meglio si confanno agli sport non di quadra), non richieda un impegno eccedente le otto ore settimanali, cinque giorni al mese ovvero trenta giorni in un anno[12].

Si può assumere, pertanto, che le *perfomance* dell'atleta "subordinato", differentemente da quelle esercitate in modo "autonomo", devono avere un'apprezzabile durata, espressiva dello *status* di dipendenza o, quantomeno, essere preponderanti rispetto ad altre dallo stesso svolte, oltre che sottoposte ai «*poteri di coordinamento, alle istruzioni tecniche ed alle prescrizioni impartite dalla società sportiva per conseguire gli scopi agonistici*»[13], con richiamo al peculiare ambito dei poteri di eterodirezione che integrano il *proprium* della "subordinazione tecnica" non attenuante la relativa disciplina dalle inevitabili interferenze del datore nella vita personale del professionista, ma fornendo ad esse un supporto contrattuale meno evanescente[14].

Va da sé, poi, che rispetto alla subordinazione, i relativi contratti siano a termine[15] per diverse ragioni e - tra queste - anche per l'abrogato "vincolo d'appartenenza" - al fine di assicurare al prestatore maggiori tutele nel caso in cui reputi che la società non ne valorizzi le doti tecniche ma, nel contempo, per consentire a quest'ultima di poterlo sostituire se ritenga le *performance* non conformi ai risultati sportivi attesi.

Tra le molteplici specificità dell'atletismo professionale, i cui elementi caratteristici sono in più punti divergenti da quelli che tipicamente presiedono i rapporti di lavoro dipendente sulla premessa della natura e delle connotazioni che lo contraddistinguono rispetto ad ogni altro settore di attività e prestazione di servizi, occorre nondimeno tener conto della parziale inapplicabilità della disciplina indicata nello "Statuto dei lavoratori". Si pensi, a tal proposito al

[11] La peculiare identificazione dei tratti della subordinazione e, per converso, dell'autonomia, elencati dalla legge sono riferiti al solo atleta con presunzione assoluta per la prima forma contrattuale. Per gli altri soggetti dell'ambito - allenatori, direttori tecnico-sportivi, preparatori atletici (art. 2) - l'effettiva natura delle rispettive prestazioni va desunta ricorrendo a parametri generali, ossia dagli artt. 2094 e 2222 cod. civ.. L'elencazione dei detti professionisti costituisce, in ogni caso, un'esemplificazione, semprechè esercitino l'attività a titolo oneroso con carattere continuativo o prevalente rispetto ad altre nelle discipline regolamentate, oltre ad aver conseguito le rispettive qualifiche dalle federazioni cui appartengono. Si segnala, peraltro, che il recentissimo d.l. n. 81/2015 ha previsto dal 1° gennaio 2016 l'applicazione della disciplina del rapporto di lavoro subordinato a quelli di collaborazione che si concretano in prestazioni personali, continuative e con modalità d'esecuzione organizzate dal committente anche rispetto ai tempi e luoghi di svolgimento (art. 2, co. 1) con esclusione, tra l'altro e tuttavia, dei rapporti resi a fini istituzionali per associazioni e società sportive dilettantistiche affiliate alle federazioni sportive nazionali, alle discipline sportive associate ed agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI.

[12] V. art. 3, l. n. 91 cit., nonché d.m. 31 gennaio 2003, n. 98. In argomento M. PERSIANI, *Norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti. Commento all'articolo 3*, in *Nuove leggi civili commentate*, 1982, p. 573. L'art. 15, co. 1, ha previsto, in ipotesi, l'applicazione dell'art. 49, co. 3, lett. *a*), d.p.r. n. 597/1973 ss. m.i.. In sostanza, l'applicazione delle norme tributarie disciplinanti i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa rientranti nei "redditi assimilati" a quelli di lavoro dipendente. Il criterio, in ogni caso, va coordinato con le altre due ipotesi indicate nel co. 2. Per questi aspetti v. *infra* pp. 13 -14.

[13] Art. 4, co. 4, l. n. 91 cit..

[14] *Cfr*. O. MAZZIOTTI, *Diritto del lavoro*, Napoli, 2009, p. 147.

[15] Il contratto di prestazione sportiva, come si evince dal co. 1 dell'art. 5, l. n. 91 cit., può contenere un termine risolutivo non superiore a cinque anni dalla data d'inizio del rapporto tra atleta e società ed è indicata la possibilità di rinnovo contrattuale a termine. La norma riconosce, altresì, al co. 2, la possibilità di effettuare la cessione del contratto prima della scadenza del termine risolutivo da un *club* ad un altro purché vi sia il consenso dell'altra parte e si osservino le modalità predisposte dalle federazioni sportive nazionali.

www.amministrativamente.com ISSN 2036-7821

mancante intervento dell'art. 4 nei confronti dell'atleta in ragione della possibile diffusione della sua prestazione attraverso i mezzi audiovisivi, al non riferibile art. 5 e, dunque, alla funzionalità di ogni accertamento sanitario per verificarne l'integrità psico-fisica finalizzata a conseguire gli "obiettivi sportivi" cui sono legati, del resto, prospettive di maggiori introiti, oltre che per reprimere fenomeni di *doping*[16], all'assente richiamo dell'art. 13 per la non applicazione dei concetti di mansione e/o qualifica comunemente utilizzati per le attività lavorative od, ancora, degli artt. 33 e 34 in virtù della costituzione del rapporto con la società destinataria delle prestazioni mediante assunzione diretta.

Sul versante giuslavorativistico discernere una pratica sportiva professionistica da una dilettantistica, quanto meno nell'agonismo programmatico ove, oltre alle "abilità" dell'atleta non si ravvisa più il puro spirito ricreativo, risulta però connotazione sfuggente, meramente formale e, come accennato, carente di riferimenti normativi ad eccezione di uno, non più vigente, e pur sempre desumibile *a contrario*[17].

Se si fa riferimento, poi, alla l. n. 189/2002 (di modifica del t.u. di cui al d.lgs. n. 286/1998), a cui è stato aggiunto nell'art. 27 il co. 5-*bis*, si prevede solo che coloro che provengono da Stati extra UE e che intendono ottenere un permesso di soggiorno per motivi di lavoro sportivo nel nostro Paese la necessità di eseguire un'attività «*comunque retribuita*» in alternativa ad una resa in modo professionale.

Dalla mancante presenza di criteri prefissati, ricavabili per esclusione persino dal "sistema sportivo", volti ad identificare le modalità esplicative delle espressioni dilettantistiche consegue il doveroso riferimento all'ambito più generale del "non professionismo" ravvisabile in ogni caratterizzazione dell'esercizio fisico ove le federazioni non abbiano formalmente puntualizzato, nei loro statuti, le modalità di esecuzione in senso inverso. I suoi tratti vanno ricostruiti, cioè, in via residuale nulla impedendo che prestazioni sportive svolte non abitualmente generino parimenti compensi in capo all'atleta con conseguenti applicazioni normative differenti sul piano tributario.

Tanto consente di ampliare la visuale d'indagine e pover considerare "professionisti" anche coloro che lo sono "di fatto" [18], il cui prodomo è dato dalla permanenza del "vincolo sportivo" con l'ente per cui sono tesserati (con contestuale impedimento di costituirne ulteriori con altri affiliati alla stessa federazione durante la sua durata d'efficacia), seppur avulso da un contratto di lavoro[19] tuttavia indispensabile a giustificare il rapporto *inter partes*.

Occorre, in definitiva, vagliare accuratamente ogni specifica modalità esplicativa della prestazione di che trattasi e tener presenti anche gli arresti giurisprudenziali che non hanno mancato da tempo di segnalare l'irrilevanza del *nomen juris* attribuito dall'ente o dallo sportivo per comprovare la loro relazione e che, a livello UE, sono stati individuati dalla Corte di Giustizia

[16] V. art. 7, l. n. 91 cit..

[17] Il d.m. 17 dicembre 2004 in materia di obblighi assicurativi identificava, infatti, i "dilettanti" con un'accezione amplissima, ossia tutti i tesserati che ponevano in essere un'attività sportiva «*a titolo agonistico, non agonistico, amatoriale, ludico motorio o quale impiego del tempo libero, con esclusione di quelli definiti professionisti*».

[18] Cfr. L. SANTORO, *L'atleta professionista di fatto*, in Id. - G. Liotta (a cura di),, *Lezioni di diritto sportivo*, Milano, 2013, p. 75; v., anche, P. TOSI, *Sport e diritto del lavoro*, in *Arg. dir. lav.*, n. 3/2006, p. 717 ss..

[19] Tra l'altro, l'art. 61, co. 1 e 3, d.lgs. n. 276/2003, così come modificato dalla lett. *a*) dei co. 1 e 25 dell'art. 23, l. n. 92/2012, ha stabilito che gli enti sportivi dilettantistici affiliati alle federazioni sportive nazionali, alle discipline sportive associate ed agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI sono esonerati dal ricorso a contratti di lavoro a progetto per collaborazioni, anche coordinate, continuative e personali. Per approfondimenti si rinvia a M. PERSIANI, *Considerazioni sulla nuova disciplina delle collaborazioni non subordinate*, in *Riv. it. dir. lav.*, 2013, p. 826 ss..

rispetto al professionismo nella sufficiente percezione di una retribuzione periodica a fronte dell'obbligo di compiere *perfomance* sportive, oggetto della attività principale del lavoratore, svolta in forma subordinata[20]; ed, ancora, nella considerazione che un'associazione od una federazione dell'ambito che qualifichi unilateralmente gli atleti che ne facciano parte quali "dilettanti" «*non esclude di per sé*» che gli stessi possano esercitare anche attività economiche ex art. 2 del Trattato[21]. In aggiunta, la nozione di lavoratore non può essere interpretata «*in vario modo, con riferimento agli ordinamenti nazionali, ma ha portata comunitaria*» ma va definita in base «*a criteri obiettivi*» propri del rapporto contrattuale rispetto ai diritti ed agli obblighi delle parti coinvolte[22].

L'esito di queste rapide considerazioni conduce nei fatti ad equiparare il professionismo sportivo alle attività sportive svolte professionalmente e, dunque, al superamento della tradizionale linea di demarcazione con il "dilettantismo" nei sensi anzidetti; per cui, coloro che si dedicano allo sport inutilitaristicamente, per mera passione, instaurano rapporti con il sodalizio non quali "controparti" ma in virtù di un patto associativo che essenzialmente si risolve partecipando alle attività finalizzate all'obiettivo comune del porre in essere una pratica sportiva.

2. I "redditi diversi" ai fini Irpef dell'atleta dilettante (*rectius*: non professionista): qualche considerazione

La divergente identificazione assume, tuttavia, rilievo fondamentale in ambito tributario ove si rinvengono, peraltro, gli unici espressi riferimenti al "dilettantismo" atletico; tuttavia, non già per qualificare la natura del rapporto di lavoro del prestatore delle *perfomance* sportive quanto per inquadrarne i compensi relativi.

Dapprima, infatti, la l. n. 80/1986[23] ha disciplinato la corresponsione dei rimborsi forfettari di spesa e delle indennità di trasferta corrisposte agli sportivi in questione e, poi, tra l'altro, la l. n. 342/2000, al co. 1, lett. *c*), dell'art. 37, ha introdotto nel testo dell'originario art. 81 del d.P.R. n. 917/1986 - l'attuale art. 67 - la lett. *m*), prevedendo i predetti anche per le attività da questi rese, formalizzando la corrispettività ed in taluni casi prescindendo finanche dall'effettivo svolgimento delle *perfomance*, il cui "effetto" determina l'applicazione di disposizioni fiscali particolarmente favorevoli per i percettori.

Per i detti rimborsi ed indennità, nonchè per i premi ed i compensi erogati dalle associazioni del settore, dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dagli Enti di promozione sportiva e dall'UNIRE - tutti rientranti nella categoria residuale dei "redditi diversi", con assorbimento, pertanto, del vincolo lavoristico in quello associativo - il dilettante non subisce alcuna trattenuta Irpef con riferimento a soglie definite di reddito, non concorrendo tanto alla formazione dell'imponibile[24].

[20] C.G.E., causa C-438/00, *Oberlandesgericht Hamm c. Maros Kolpak*, sent. 8 maggio 2003.

[21] C.G.E., cause riunite C-51/96 e C-191/97, *Deliège*, sent. 11 aprile 2000.

[22] C.G.E., causa C-176/96, *Lehtonen e Castors Braine*, sent. 13 aprile 2000.

[23] Modificata, poi, dall'art. 37, l. n. 342/2000.

[24] L'art. 94-*ter*, co. 2, NOIF, come modificato dal Consiglio federale il 22 ottobre 2015 (v. *Comunicato ufficiale* n. 163/A), ha specificato gli accordi economici annuali dei calciatori/calciatrici tesserati rispetto alle indennità di trasferta, ai rimborsi forfettari di spese ed alle voci premiali prevedendo, alternativamente, anche l'erogazione di una somma lorda annuale, da corrispondere in dieci rate mensili di uguale importo in ossequio alla legislazione fiscale, non superiore ad euro 28.158 (co. 6). Gli accordi su rimborsi ed indennità non possono superare euro 61,97 giornaliere, per un massimo di cinque giorni alla settimana, durante il periodo di campionato (co. 3). Quelli a carattere premiale, relativi ad attività agonistiche di partecipazione a gare sia di campionato sia di Coppa Italia, non possono eccedere, a loro volta, euro 77,47 per ciascuna prestazione (co. 4). Per la fase di preparazione all'attività stagionale dei campionati nazionali della Lega dilettanti, le erogazioni non possono superare i quarantacinque giorni per i rimborsi forfe-

Più dettagliatamente, il reddito è sottoposto al regime ordinario solo allorquando i compensi erogati oltrepassino la somma di 28.158,28 euro nel periodo d'imposta.

Per meglio dire, i compensi/rimborsi percepiti dal dilettante[25] sono sottoposti alle seguenti imponibilità: i "primi" 7.500,00 euro, complessivamente introitati, non concorrono alla formazione del suo reddito; per la parte eccedente e sino a 28.158,28 euro, il sodalizio vi opera una ritenuta a titolo d'imposta con aliquota corrispondente al primo scaglione (23%), maggiorato dell'addizionale regionale e comunale Irpef[26]; per cifre superiori, la ritenuta è a titolo d'acconto con uguali aliquota, scaglione e maggiorazioni.

Sono esclusi, poi, del tutto da imposizione i rimborsi delle spese documentate relativamente al vitto, all'alloggio, ad i viaggi ed i trasporti sostenuti in occasione di prestazioni effettuate "fuori dal comune" ove lo sportivo risieda (o dimori abitualmente) non rilevando, a tal fine, la sede di colui che gli eroga le corrispondenti somme[27].

Non può, infine, trascurarsi, seppur solo segnalando in queste note, come anche dal lato dei sodalizi sportivi si siano intensificati interventi fiscali di favore sia se costituiti come associazioni, con o senza personalità giuridica, sia se come società di capitali o cooperative senza scopo di lucro[28] e che, si ricorda, indipendentemente dalla veste giuridica assunta per svolgere la loro attività non possono, neppur indirettamente, distribuire i proventi o gli utili conseguiti[29] e, piuttosto, iscriversi in uno specifico registro del CONI[30] che gli conferisce lo *status*

tari di spese o le indennità di trasferta rispettando l'ammontare massimo predetto (co. 5). I calciatori/calciatrici tesserati/e per società di calcio "a 5" e le calciatrici tesserate per società che disputano campionati nazionali possono stipulare, a loro volta, accordi economici per non oltre tre stagioni sportive. Nell'ipotesi di accordi economici pluriennali, oltre la somma annuale lorda (nei limiti di cui al co. 6), è possibile prevedere la corresponsione di un'ulteriore indennità (co. 7).

[25] Ciò interviene, invero, per tutti coloro che contribuiscono alla realizzazione di una manifestazione sportiva dell'ambito, incluso chi svolga attività di «*formazione, didattica, preparazione ed assistenza*» ex art. 35, co. 5, l. n. 14/2009, in ragione dell'ampliamento del novero delle prestazioni riconducibili all'"esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche" contenuto nell'art. 67, lett. *m*.), TUIR.

[26] V. Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 106/E/2012. Le società ed i sodalizi eroganti compensi per lo svolgimento di attività sportive non professionistiche in sede di effettuazione della ritenuta a titolo di addizionale regionale di compartecipazione all'Irpef devono individuare l'aliquota deliberata dalla regione ove il beneficiario dell'emolumento ha il suo domicilio fiscale che è stata incrementata dallo 0,9% all'1,23% per effetto delle modifiche apportate all'art. 6, co. 1, d.lgs. n. 68/2011, dall'art. 28, co. 1, d.l. n. 201/2011.

[27] L'Agenzia delle Entrate con risoluzione n. 38/E dell'11 aprile 2014 ha chiarito il trattamento tributario del percettore di indennità chilometriche erogate nell'esercizio diretto delle attività sportive dell'ambito quali «*rimborsi delle spese di viaggio sostenute per raggiungere il luogo di esercizio dell'attività mediante un proprio mezzo di trasporto*». Questi non concorrono a formare il reddito del percipiente se documentate, ossia quantificate in base al tipo di veicolo ed alla distanza percorsa, tenendo conto degli importi indicati nelle tabelle ACI, e sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale di residenza o dimora abituale. In presenza, invece, di un rimborso forfetario di un viaggio oppure per attività effettuate nel predetto territorio, l'indennità chilometrica deve essere cumulata agli altri rimborsi, compensi, indennità e premi, non concorrendo alla formazione del reddito sino alla somma indicata nel testo; oltre la società/associazione deve operarvi la ritenuta. V., in precedenza per tali aspetti, Ministero delle Finanze, circolare n. 27/1986.

[28] La l. n. 289/2002 ha istituzionalizzato a rango legislativo la previsione dell'art. 29 dello Statuto CONI che già consentiva, invero, la costituzione di società di capitali "sportive" con obbligo di reinvestire gli utili prodotti per "fini sportivi".

[29] Cfr. art. 148 TUIR. Per ulteriori brevi considerazioni v. nota 2.

[30] Il registro è riservato agli enti affiliati alle Federazioni sportive nazionali, alle Discipline sportive associate ed agli Enti di promozione sportiva. Cfr. art. 90, co. 20 e 21, l. n. 289/2002; v., anche, art. 5, co. 5, lett. *c*), d.lgs. n. 242/1999, art. 90, co. 20, 21 e 22, l. n. 289/2002 (abrogati dall'art. 4, d.l. n. 72/2004), art. 7, d.l. n. 136/2004. V., altresì, le delibere Consiglio nazionale CONI nn. 1261 del 30 aprile 2004,

di "sportivi" ed i cui nominativi sono trasmessi, a sua cura, ogni anno telematicamente all'Agenzia delle Entrate a fini non solo ricognitivi ma, soprattutto, di "controllo".
Anche per gli enti in questione, così come per i soggetti dell'ambito, occorre sempre far riferimento per l'usufruizione delle diversificate agevolazioni fiscali previste dall'ordinamento a criteri sostanziali più che a mere regolarità formali, ossia occorre procedere a valutazioni e riscontri fattuali ed inequivoci[31] circa la presenza dei requisiti di "favore" indicati dal legislatore che hanno condotto, in senso assai ampio, all'applicazione pure per taluni sodalizi avulsi dal "sistema" CONI, sempreché esercitanti attività "non economiche"[32].
Per converso, in senso restrittivo, gran parte delle "verifiche" hanno riguardato compensi e/o rimborsi spese attribuiti ad atleti celanti distribuzioni indirette di utili d'impresa[33], presenza di rapporti di lavoro[34], fatture per operazioni inesistenti[35].

3. Il reddito dell'atleta professionista/lavoratore subordinato: trattamento fiscale.
Venendo alla retribuzione dell'atleta professionista con un contratto di lavoro subordinato, occorre tener presente che il corrispettivo della sua prestazione è rappresentato, generalmente, da un compenso annuo lordo definito dagli accordi collettivi *globale ed onnicomprensivo*, includendo ogni emolumento od indennità cui ha diritto (per trasferte, ritiri, riposi, ferie, permessi e così via), eventualmente integrato da elementi variabili (ad esempio, premi individuali o di squadra legati al "rendimento".)
Per individuare il trattamento fiscale dei redditi di questo contribuente occorre far riferimento, in particolar modo, agli artt. dal 49 al 51 del Titolo I, Capo IV, TUIR.
La prima norma ora indicata stabilisce al co. 1 che sono tali quelli che conseguono da rapporti riferiti a prestazioni di lavoro «*con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri*» - incluso il lavoro a domicilio - richiamando, pertanto, ma senza alcun rinvio in senso tecnico,

1288 dell'11 novembre 2004, 1394 del 19 giugno 2009, 414 del 19 maggio 2010, 1438 del 7 giugno 2011, 453 del 30 novembre 2011; 1475 del 30 ottobre 2012.

[31] Questi investono, in fase di accertamento, soprattutto le modalità di convocazione, le verbalizzazione delle assemblee oppure, ancora, la tenuta dei libri sociali. Cfr., *ex pluribus*, C.T.R. Roma, sent. n. 1002/2014; C.T.P. Ferrara, sent. n. 215/2014; C.T.R. Aosta, sent. n. 8/2015.

[32] Cfr. Cass., sent., n. 17119/2003. La circolare del Ministero del lavoro n. 37/4036 del 21 febbraio 2014 ha precisato, tuttavia, che il regime fiscale agevolato di cui alla l. n. 398/1991 si può applicare solo nei confronti degli enti sportivi dilettantistici iscritti nel registro CONI. In senso contrario C.T.P. Lecco, sez. I, sent. n. 41/2013. In tema G. RAGUCCI, *Il principio di legalità tributaria impone l'irrilevanza dell'iscrizione nel registro del CONI per l'accesso ai benefici fiscali degli enti sportivi dilettantistici*, in *G.T. - Riv. giur. trib.*, 2011, p. 996 ss.; R. CARMINA, *L'illegittima limitazione delle agevolazioni fiscali agli enti sportivi dilettantistici facenti parte del sistema sportivo istituzionalizzato alla luce del disposto costituzionale e della ricostruzione sistematica della normativa relativa all'elenco C.O.N.I.*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2015, p. 234 ss..

[33] La nozione di distribuzione indiretta di utili è definita dall'art. 10, co. 6, d.lgs. n. 460/1997, applicabile agli enti non commerciali di tipo associativo, come chiarito dal Ministero delle Finanze con circolare n. 124/1998. La norma prevede, tra l'altro, che si configura tanto quando si corrispondono ai lavoratori dipendenti salari o stipendi superiori del 20% rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche, trovando applicazione per la quantificazione dei compensi sportivi produttivi di reddito di lavoro (autonomo o subordinato) ed, in quanto tale soggetto ad (ex) ENPALS.

[34] A titolo di esempio, le norme organizzative interne della FIG., dopo la distinzione posta nell'art. 27 tra i calciatori tesserati in "professionisti", "non professionisti" e "giovani", oltre a segnalare la "natura ricreativa" delle prestazione rese dai secondi (ex art. 29, nell'art. 94-*ter*), specificano espressamente il divieto per i/le tesserati/e con società partecipanti ai campionati nazionali della Lega nazionale dilettanti e, più in generale, per tutti i non professionisti di costituire qualsiasi rapporto di lavoro.

[35] Tra le molte decisioni che hanno accertato lo svolgimento di attività fittiziamente associative: Cass., sent. nn. 8623/2012; 22578/2012; 4147/2013; 4152/2013; 24898/2013; C.T.R. Umbria, n. 137/2012; C.T.P. Treviso, n. 109/2013.

l'art. 2094 cod. civ., ma in senso più vasto[36] poiché inclusivo, in chiave applicativa ed in ragione dei differenti interessi tutelati, di ogni forma variegata di erogazione corrisposta al prestatore conseguente dal contratto. Ogni somma e valore, a qualunque titolo da questi percepiti nel corso del periodo d'imposta - sia in danaro sia in natura - anche sotto forma di erogazioni liberali[37], pensioni ed assegni (alle prime equiparate), purché non aventi natura risarcitoria[38].
Sono sottoposte a tassazione anche le indennità indirizzate a ristorare un danno patrimoniale conseguente al "lucro cessante" ricevendo ciò giustificazione dall'art. 6, co. 2, TUIR, in quanto trattasi di redditi appartenenti alla medesima categoria dei "perduti" o "sostituiti" ("redditi da attività"), nonchè le somme di danaro che la società sportiva corrisponde all'atleta in seguito ad una sentenza di condanna[39] per crediti di lavoro con interessi e danni di svalutazione[40], oltre le erogate a titolo d'indennità di fine carriera non rilevando, a tal fine, l'attualità della subordinazione.
Nella norma definitoria del t.u. per assimilazione vanno inclusi, pertanto, anche proventi che, non costituiscono propriamente "compensi" discendenti da attività lavorativa a condizione di essere riconducibili al nucleo del lavoro dipendente. Per cui, tra i corrispettivi dell'ambito idonei a concorrere alla formazione del "reddito sportivo", si può far riferimento ai c.d. "patti di opzione" collegati ad un rinnovo contrattuale[41], all'"equo indennizzo" dovuto al calciatore in caso di mancata concessione del visto di esecutività del contratto da parte della Lega, all'erogazione di premi legati al raggiungimento di determinati "risultati sportivi".
Per converso, non costituiscono reddito imponibile ai fini Irpef una serie di fattispecie indicate nell'art. 51 TUIR, tra cui: i contributi previdenziali[42] obbligatori versati sia dal datore sia dal lavoratore e quelli per l'assistenza sanitaria[43]; il valore delle azioni (eventualmente) of-

[36] F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, parte speciale, Torino, 2008, p. 64, ha sottolineato la ricomprensione nella definizione anche dei redditi dei pubblici impiegati (e delle suddette pensioni) rispetto alla più limitata definizione civilistica. Cfr., altresì, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, parte speciale, 2° ed., Milano, 2009, p. 132 e, prima, C. SACCHETTO, *Relazione tra norma civilistica e fiscale. Il rapporto di lavoro ed i redditi di lavoro*, in *Rass. trib.*, 1989, I, p. 377. P. PURI, *Armonizzazione, razionalizzazione e semplificazione delle disposizioni fiscali e previdenziali concernenti i redditi di lavoro dipendente*, in M. Miccinesi (a cura di), *Commento alla riforma tributaria*, Padova, 1999, p. 288, ha segnalato, a sua volta, come la nozione di lavoratore dipendente formulata dalla norma tributaria ha fornito un "modello" per la legislazione previdenziale finalizzata ad edificare una definizione unificata rispetto al prelievo tributario e contributivo in seguito all'art. 12, d.lgs. n. 314/1977.
[37] Ad eccezione di quanto indicato nell'art. 51, co. 2, TUIR.
[38] Art. 49, co. 2, lett. *a*), TUIR.
[39] Ai sensi dell'ultimo co. dell'art. 429 c.p.c..
[40] Art. 49, co. 2, lett. *b*), TUIR. Sulla differenziazione tra i criteri propri della disciplina tributaria per il rapporto di lavoro autonomo rispetto a quello subordinato si rinvia, in particolare, ad A.F. URICCHIO, *Inquadramento della categoria dei redditi di lavoro dipendente nel T.U.I.R.: criteri distintivi tra redditi di lavoro autonomo*, in N. D'Amati (a cura di), *La disciplina tributaria del lavoro dipendente*, Padova, 2003, p. 132 ss.. Per l'inquadramento fiscale del reddito da lavoro subordinato V. FICARI, *La nozione di lavoro dipendente. Profili generali*, in Id. (a cura di), *Redditi da lavoro dipendente*, Torino, 2003, p. 16 ss..
[41] Questi "patti" sono ammessi a favore sia della società sia del calciatore purchè il corrispettivo venga esattamente definito nell'ammontare ed il limite del contratto, complessivamente considerato (inclusivo del prolungamento in ragione dell'opzione), non superi i limiti massimi previsti.
[42] La tutela previdenziale in ambito sportivo è stata prevista, per la prima volta, dalla l. n. 366/1973, il cui art. 1, ai fini che qui appaiono d'interesse, l'aveva inizialmente indicata a favore solo dei giocatori di calcio vincolati da un contratto con la FIGC militanti nei campionati di serie A, B e C. In seguito, la l. n. 91 cit., nell'art. 9, co. 1, l'ha estesa a tutti gli sportivi professionisti di cui al suo art. 2.
[43] Con gestione ad opera dell'ENPALS era prevista, peraltro, l'assicurazione obbligatoria per invalidità, sopravvivenza e vecchiaia attraverso un "fondo speciale" autonomo. Il d.lgs. n. 38/2000 ha introdotto l'assicurazione obbligatoria INAIL in ragione di una presunzione assoluta di "pericolosità" quando si svolgono attività sportive

ferte al dipendente purché non cedute entro tre anni dalla relativa percezione e quello dei beni ceduti e dei servizi prestati se non superiori nel periodo d'imposta complessivamente ad euro 258,23[44].

La l. n. 586/1996 ha previsto, altresì, la sottoposizione - al termine dell'attività sportiva dell'atleta - dell'indennità di anzianità alla disciplina indicata per i redditi a tassazione separata[45]; vi è, inoltre, esenzione totale dall'Iva, ai sensi dell'art. 10, d.P.R. n. 633/1972, delle somme versategli dalla società a titolo di premio di addestramento e formazione tecnica[46].

Occorre far riferimento, peraltro, ai collegamenti territoriali tra il reddito dello sportivo e l'imposizione in ragione dei presupposti d'imposta che impongono imprescindibili legami con il criterio della "residenza fiscale" e che possono manifestare di frequente casi in cui il contribuente non risieda in Italia ma qui vi svolga la sua prestazione con conseguente sottoposizione alla disciplina indicata dal nostro ordinamento, salvo convenzioni bilaterali allo stesso più favorevoli[47].

La società sportiva, sostituto d'imposta, effettuerà (anche in tal caso) le ritenute Iperf alla fonte[48].

Come ha chiarito, del resto, la stessa prassi amministrativa[49] le regole impositive che presiedono i redditi prodotti da atleti non residenti prevedono una ritenuta a titolo d'imposta (al 30 %) senza obbligo di presentare la dichiarazione relativa[50]; il datore residente, peraltro, la opererà nel momento in cui effettivamente corrisponderà l'emolumento all'atleta[51] applicandola su tutto l'importo dei compensi purché la prestazione, appunto, sia stata posta integralmente in Italia. Se, invece, è stata svolta anche in altri Stati con cui il nostro ha stipulato convenzioni che prevedono anche lì parzialmente l'imposizione, la predetta si applicherà sulla parte dei compensi proporzionalmente corrispondenti all'attività effettuata nel nostro.

Per quanto riguarda, poi, l'atleta italiano che pone in essere una prestazione "estera" sarà inciso ai fini Irpef dalla disciplina nazionale per i redditi dalla stessa derivanti qualora qui fiscalmente residente nella maggior parte del periodo d'imposta[52].

professionistiche pure in ipotesi di tutele integrative privatistiche.

[44] L'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 26/E del 29 marzo 2010 ha chiarito che la soglia non riguarda solo i compensi in natura.

[45] Art. 12, d.p.r. cit..

[46] Art. 6, l. n. 91 cit..

[47] La "bilateralità", com'è noto, presuppone che i Trattati siano funzionalmente preordinati a prevenire, attenuare od eliminare il fenomeno della "doppia imposizione" scaturente dalle relazioni tra i residenti dei due Stati firmatari, oltre che ad evitare fenomeni evasivi e/o elusivi. In generale, dal punto di vista dell'interazione tra ordinamento interno e queste ultime ipotesi cfr. R. CORDEIRO GUERRA, *Il legislatore nazionale e l'elusione fiscale internazionale*, in G. Maisto (a cura di), *Elusione e abuso del diritto tributario. Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto a fini dell'imposizione tributaria*, in *Quad. riv. dir. trib. inter.le*, 2009, p. 211 ss.. Per un'analisi sui trasferimenti esteri della residenza, sempre in generale in rapporto al detto fenomeno, G. MELIS, *Trasferimento di residenza all'estero ed elusione fiscale*, *ibidem*, p. 231 ss..

[48] Art. 23, d.p.r. n. 600/1973. In tema, in specie, F. CROVATO, *Il lavoro dipendente transnazionale*, in L. Carpentieri - R. Lupi - D. Stevanato (a cura di), *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, p. 173 ss..

[49] Cfr. Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 73/E del 21 maggio 2001.

[50] Art. 24, co. 1-*ter*, d.p.r. n. 600/1973.

[51] Eccetto, naturalmente, le ipotesi in cui vi sia una norma convenzionale che consenta di disapplicare le ritenute alla fonte oppure che ammetta un credito d'imposta nello Stato di residenza.

[52] Art. 2, co. 2, d.P.R. n. 917/1986. Il dipendente residente in Italia che svolge la prestazione all'estero è sottoposto alla disciplina impositiva nazionale come accennato nel testo ed, oltre al credito d'imposta, è possibile, come parimenti accennato, una tassazione su base convenzionale e non sul trattamento retributivo estero effettivo. L'introduzione del criterio convenzionale permette che ciascuna voce retributiva non subisca una tassazione "autonoma" ma l'ammontare viene ricompreso forfettariamente nella retribuzione convenzionale annualmente fissata con decreto interministeriale. La retribuzione effettiva

Invero, in virtù della definizione contenuta nella l. n. 81 cit. uno sportivo non residente è difficilmente qualificabile come "lavoratore subordinato" e, per lo più, i suoi proventi vanno inquadrati come derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa per effetto del rinvio di cui all'art. 52, co. 3, TUIR[53], conseguendo che saranno fiscalmente incisi in Italia se erogati da soggetti residenti (o da stabili organizzazioni non residenti) indipendentemente dalla circostanza che l'attività sia svolta nel nostro Paese o meno.

Vi sono, poi, specifiche considerazioni da fare rispetto ai contratti di *sponsoring* dai cui, talvolta, gli atleti ricavano reddito non necessariamente legato a prestazioni; per essi, in ambito internazionale, ai fini della corretta applicazione da parte dello Stato della fonte del reddito dei principi impositivi ex art. 17 cit. risulta fondamentale stabilire quando le attività concordate tra *sponsor* e *sponsee* abbiano un nesso, diretto o indiretto, con le suddette o quando ciò manchi al fine di evitare una doppia imposizione (dapprima nel Paese in cui è eseguita la prestazione e, successivamente, nello Stato di residenza dello sportivo - artt. 7, 12 o 15 "Modello OCSE"), in specie per le ipotesi in cui il pagamento avvenga in un *unicum* e riguardi prestazioni distinte effettuate in Stati diversi.

Come si evince palesemente gli elementi da considerare per individuare la base imponibile del reddito di un'atleta sono molteplici e complessi e, tra questi, occorre far un cenno anche alle eventuali "erogazioni accessorie" corrispostegli in ciascun anno d'imposta, da determinare con le valorizzazioni e le esclusioni di cui art. 51 TUIR, e di cui si dirà nel paragrafo che segue.

L'imponibilità dei proventi sportivi, comunque, deve presentare sempre un carattere reddituale[54] conseguendo che l'imposta non sarà, ad esempio, applicabile all'atleta per le spese mediche sostenute dalla società sportiva in seguito ad un infortunio "in campo" da cui consegua un risarcimento; tuttavia tanto per lui assume

influenza, pur tuttavia, la seconda in quanto la fascia retributiva raggiunta dal lavoratore determina diversi importi i cui valori devono distinguersi in relazione al settore di attività e per fasce di retribuzione. Un dipendente che soggiorna in uno Stato estero per meno di 183 o 184 giorni in un anno (oltre ulteriori condizioni) deve essere "tassato" solo in quello in cui risiede; per cui, se è residente in Italia ma lavora all'estero per meno dei detti giorni, la sua retribuzione sarà fiscalmente incisa solo nel nostro Paese. Viceversa, se svolge attività "estera" superando il limite temporale indicato ma è pur sempre essendo residente in Italia, è assoggettato ad imposizione sia in Italia sia nell'altro Stato ma nel calcolo della retribuzione la base imponibile è quella convenzionale. Eventuali imposte "estere" sono ammesse in detrazione attraverso il generale sistema del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero (art. 165 TUIR). I redditi percepiti dagli sportivi all'estero - ma anche quelli degli "artisti" - rientrano nella disciplina di cui all'art. 17 del "Modello di Convenzione OCSE" ("*Artistes & sportmen).* Il paragr. 1 stabilisce che se conseguiti da un residente in uno Stato contraente per aver svolto prestazioni atletiche realizzate in un altro, parimenti contraente, essi sono sottoposti ad imposizione fiscale in quest'ultimo. La previsione, ovviamente, va raccordata alla disciplina interna che, ai fini Irpef, prevede per i redditi derivanti da prestazioni sportive dilettantistiche, come cennato, una fiscalità agevolata. L'aspetto economicamente più rilevante dei redditi degli atleti transnazionali è che essi, per loro natura, sono sottoposti alla fiscalità variabile dello Stato della fonte cosicché, spesso, sono detenuti attraverso strutture societarie ("*rent a star companies*") o *trust* per ridurre l'impatto della fiscalità con tutte le possibili negative conseguenze che da tanto possono conseguire.

[53] V. Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 73/E cit. con cui è stata valutato il trattamento fiscale dei redditi di ciclisti professionisti non residenti che avevano partecipato ad alcune competizioni sportive in Italia.

[54] P. BORIA, *Il sistema tributario*, Milano, 2008, p. 224, ha segnalato opportunamente la superfluità di qualsiasi indagine finalizzata «*a ricercare, ai fini impositivi, la natura dell'incremento patrimoniale ottenuto dal lavoratore dipendente, purchè sussista il carattere reddituale della somma o del valore incassato*».

"rilevanza fiscale" se riceve un'indennità assicurativa sostitutiva della retribuzione[55].

3.1 (*Segue*): I "valori" in forma non monetaria

La retribuzione in natura, ossia tramite erogazione di beni e/o servizi, è esaminata nell'art. 2099, co. 3, cod. civ., ove è indicato che il prestatore di lavoro può essere retribuito, in tutto oppure in parte, in tal modo (oltre che con provvigione o partecipando agli utili od ai prodotti dell'impresa); a sua volta, l'art. 51, co. 2, TUIR, individua una serie di *benefit* di tal tipo, alcuni dei quali non concorrono *in toto* alla formazione del reddito del lavoro dipendente al ricorrere di determinate condizioni oppure concorrono entro limiti prefissati ovvero in misura agevolata.

La detta norma, riguardo alla prima ipotesi segnalata, al co. 3, ultimo periodo, TUIR, stabilisce che: «*non concorre a formare il reddito* (di lavoro dipendente) *il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore nel periodo d'imposta ad 258,23 euro; se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito*».

La disposizione non riguarda, dunque, le erogazioni in denaro per le quali, come anticipato, si applica il principio generale secondo cui qualunque somma percepita dal prestatore subordinato (o parasubordinato) in relazione al rapporto di lavoro costituisce reddito di lavoro dipendente (ad eccezione delle esclusioni specificamente previste).

Tuttavia, prima di procedere alla disamina di taluni dei "valori" che tipicamente presiedono l'ambito d'interesse appare necessario segnalare tra le problematiche che li caratterizzano se sia possibile attribuire ad essi una "reale" natura retributiva ed, in caso positivo, quale ne sia il "valore pecuniario". Dalla soluzione di tanto si risolvono, peraltro, due ulteriori questioni strettamente connesse: l'incidenza dei *benefits* sul calcolo di altri istituti retributivi e le modalità per determinarne la base imponibile anche ai fini del computo dei contributi previdenziali.

L'attribuzione di un'effettiva natura retributiva agli elementi "accessori" alla retribuzione principale del lavoratore subordinato determina, infatti, significative conseguenze e, tra queste, quando concretamente dotati di carattere retributivo, il divenire, *in primis*, obbligatori per il datore ed incidere, quanto al valore, direttamente sul calcolo (anche) delle retribuzioni c.d. indirette e differite.

La composizione di quanto segnalato riceve, invero e per lo più, soluzioni specifiche dalla legge o è regolata da accordi pattizi ma, ove ciò non risulti occorre procedere a valutazioni caso per caso, potendosi manifestare interpretazioni divergenti rispetto al tipo di *beneficio* concesso, alle modalità con cui è utilizzato, alle finalità per cui è attribuito, con applicazioni differenti sul piano fiscale relativamente alla circostanza se possa o meno essere considerato "ricchezza imponibile" per il prestatore e, corrispondentemente, costo deducibile o meno per il datore.

Rispetto al settore sportivo, invero, per valutare l'incidenza fiscale dei *non-waige benefits* occorre tener presente il peculiare rapporto che s'instaura tra atleta e società.

Il primo, difatti, oltre ad essere un suo dipendente è, soprattutto, uno "strumento" per conseguire "risultati" sportivi che determinano, a loro volta, quando (e se) raggiunti, anche ricavi più cospicui per l'anzidetta.

Bisogna, allora, individuare chi tra le due "parti" ha il maggiore interesse rispetto ai "valori non monetari"; il conferente oppure il ricevente?

Invero, se la "spesa" costituisce un "vantaggio" per l'atleta, essa sarà configurabile quale *benefit*; se, invece, il datore la sostiene per uno proprio, quale "contropartita" a fronte dell'onere soste-

[55] Il principio è desumibile anche dall'art. 6 TUIR. In tema v. C. Coco, *Indennità risarcitorie corrisposte al lavoratore*, in N. D'Amati (a cura di), cit., p. 288 ss.,

nuto, la relativa imponibilità dovrebbe essere posta a suo carico.

Si è detto del "principio di onnicomprensività" che presiede la definizione del reddito di lavoro dipendente da cui consegue irrilevanza circa la sussistenza di un carattere redistributivo o sinallagmatico con la prestazione posta in essere dal lavoratore[56], occorre ora vagliare più approfonditamente e tener presente che il "dare" ad un dipendente "valori" rappresenta reddito discendente dal rapporto di lavoro subordinato solo **se** realizza il suo arricchimento e, nello stesso tempo, non coincide con un interesse prevalente od esclusivo del datore[57].

Non rientreranno, allora, nell'area retributiva/reddituale dell'atleta le prestazioni ove l'interesse della società sportiva è prevalente rispetto al suo vantaggio personale.

Si pensi, ad esempio, alle spese sostenute da quest'ultima per i "ritiri" effettuati dallo sportivo in luogo diverso da quello indicato nel contratto individuale quale sede ordinaria di svolgimento delle *performance* oppure, ancora, all'onere che la stessa assume rimborsandolo delle spese anticipate per farlo partecipare a gare in trasferta. In tal caso, un "arricchimento" del lavoratore non si realizza e, pertanto, ciò non rappresenta reddito di lavoro dipendente.

Ancora, per il calcolo ai fini fiscali del reddito del professionista in esame le "erogazioni accessorie"[58] vanno considerate solo se corrispostegli direttamente dalla società per cui è tesserato con esclusione di erogazioni (eventualmente) ricevute da terzi estranei all'originario rapporto di lavoro[59].

Tra le varie ipotesi di *fringe benefit* espressamente previste per gli atleti - sebbene in misura forfettaria - si può richiamare l'art. 1, co. 160, della "Legge di Stabilità 2014" che aveva inserito nell'art. 51 TUIR il co. 4-*bis*, in base al quale: «*Ai fini della determinazione dei valori di cui al co. 1, per gli atleti professionisti si considera altresì il costo dell'attività di assistenza sostenuto dalle società sportive professionistiche nell'ambito delle trattative aventi ad oggetto le prestazioni sportive degli atleti professionisti medesimi, nella misura del 15 per cento, al netto delle somme versate dall'atleta professionista ai propri agenti per l'attività di assistenza nelle medesime trattative*»[60]. La norma, però, è stata ora abrogata dall'art. 1, co. 8, della "Legge di stabilità 2016" e le somme in questione ricadono (nuovamente) nell'ambito della disciplina di cui art. 51, co. 1, TUIR.

Quanto ad altre "utilità", si può far riferimento a beni ceduti od a servizi prestati dalla società sportiva a favore del coniuge dell'atleta o del suo nucleo familiare ma, tra queste certamente, devono escludersi i biglietti omaggio che la stessa eventualmente rilasci per assistere ad una gara "in casa" poiché trattasi di oneri di

[56] R. LUPI, *Diritto tributario*, parte speciale, Milano, 2002, p. 190. La Cassazione con la sent. del 17 agosto 2004, n. 2004, ha affermato che per negare l'assoggettabilità all'Irpef di un'erogazione a favore del prestatore è indispensabile accertare che essa non trovi la sua causa nel rapporto di lavoro.

[57] Agenzia delle Entrate, risoluzione 9 settembre 2003, n. 178/E.

[58] In argomento M. TOGNONI, *I fringe benefit*, in V. Ficari (a cura di), *I redditi da lavoro dipendente*, cit., p. 55 ss.. Sulla rilevanza di un valore economico sull'imposizione fiscale v., tra gli altri, F. CROVATO, *Il lavoro dipendente nel sistema della tassazione dei redditi*, Padova, 2001, p. 336 ss.; A.F. URICCHIO, *Flessibilità del lavoro e imposizione tributaria*, Bari, 2004, p. 82 ss..

[59] Per alcuni approfondimenti v. A. BENAZZI - G. SERIOLI, *La tassazione del reddito dei calciatori in Italia*, in Id. - A. Saccardo (a cura di), *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, Milano, 2011, p. 26 ss..

[60] Una ricostruzione delle diversificate interpretazioni che hanno visto, da un lato, le società calcistiche e, dall'altro l'A.F., nel corso di vigenza della norma sostenendo, le prime, l'inerenza del detto *benefit* all'attività imprenditoriale e la seconda l'interesse esclusivo o principale dei calciatori, è compiuta da D. MARINI, *La qualificazione fiscale dei compensi corrisposti ai procuratori sportivi*, in *Boll. trib.*, n. 12/2011, p. 905 ss..

utilità sociale posti a suo carico per "fini ricreativi"[61].

Per determinare reddittualmente gli elementi remunerativi complementari alla retribuzione principale dell'atleta si applica, generalmente, la regola del "valore normale" [62] in base al rinvio dell'art. 51, co. 3, all'art. 9 TUIR; ad essa, tuttavia, si deroga (co. 4) in riferimento a particolari tipologie, tra cui: i beni prodotti dalla società datrice (per i quali il "valore normale" è identificato con il prezzo all'ingrosso); gli autoveicoli concessi in uso promiscuo (per la cui valutazione si considera quanto indicato nelle tariffe dell'ACI); gli immobili concessi in locazione (per i quali occorre aver riguardo alle rendite catastali).

Si segnala, peraltro, la stretta correlazione tra l'imposizione dell'Irpef in capo al dipendente che riceve i *fringe benefits* e la deduzione del costo ai fini Ires sostenuto dalla società (artt. 95 - 100 TUIR), nulla impedendo che se ne manifestino eccezioni consentendo, per un verso, una minore od un'assente tassazione su alcune utilità a vantaggio del lavoratore e, dall'altra, una parziale o totale indeducibilità del costo sostenuto dal datore per il *beneficio* concesso.

L'art. 51, co. 5, TUIR prevede, poi, delle specifiche regole per le trasferte occasionali[63] con irrilevanza reddituale del solo rimborso delle spese di trasporto sostenute dal lavoratore (comprovate da documenti del vettore); tuttavia, in ragione della tipicità della prestazione in questione, gli atleti sono tenuti ad osservare degli obblighi che non incombono usualmente sugli altri lavoratori, tra cui il soggiornare in strutture appositamente individuate dal datore per ritiri pre-partita o pre-campionato.

A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate si è esplicitamente espressa osservando che tanto il vitto quanto l'alloggio fornito dalla società sportiva gratuitamente ai calciatori professionisti per le suddette occasioni non rilevano ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente; uguali considerazioni sono state espresse per le ipotesi in cui il ritiro avviene presso la sede usuale di lavoro[64].

Un discorso diverso va fatto, invece, rispetto ai beni dati agli atleti dagli *sponsor*, di cui si è fatto cenno, in esecuzione di un contratto stipulato con la società sportiva cui appartengono e da cui questa consegua ricavi. Il loro "valore", secondo quanto chiarito in una recente circolare dell'Agenzia delle Entrate con riferimento al calcio professionistico[65] rientra tra i redditi da lavoro dipendente (per cui il bene sarà tassato in base al "valore normale" ritenendosi prevalente l'interesse del datore), a meno che non vi sia un obbligo di restituzione dopo l'utilizzo e

[61] Cfr. art. 100, co. 1, TUIR, richiamato dall'art. 51, co. 2, lett. *f*), dello stesso t.u.. Il costo relativo è deducibile a fini IRES dalla società, nel rispetto della norma predetta secondo cui rilevano le spese volontariamente sostenute per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille rispetto a quello delle spese per prestazioni di lavoro risultanti dalla dichiarazione dei redditi.

[62] In tema v., in specie, L. CARPENTIERI, *Redditi in natura e valore normale*, Milano, 1997, p. 80 ss..

[63] L 'art. 51 TUIR, nell'ambito della determinazione del reddito da lavoro dipendente ai fini fiscali e previdenziali, prevede una diversa disciplina per la "trasferta abituale" e quella "occasionale". Il co. 5 dispone il trattamento da riservare alle indennità erogate in funzione di quest'ultima che concorrono alla formazione del reddito imponibile solo per la parte eccedente euro 46,48 giornaliere ed euro 77,47 per trasferte estere, al netto delle spese di viaggio e trasporto. Il co. 6, a sua volta, indica le indennità per "trasferta abituale" che concorrono alla determinazione del reddito del lavoratore nella misura pari al 50% del loro ammontare (senza l'applicazione di alcuna "franchigia" esclusa da imposizione). In tema cfr. A. RENDA, *Le indennità di trasferta e di trasferimento,* in V. Ficari (a cura di), cit., p. 333 ss..

[64] Per le società sportive, a loro volta, i costi di vitto ed alloggio sostenuti per i ritiri che implicano una trasferta fuori dal territorio comunale sono deducibili nei limiti indicati dall'art. 95 TUIR. I detti costi per i ritiri in sede o con trasferte all'interno del territorio comunale sono deducibili, invece, nei limiti di cui all'art.109, co. 5, ultimo periodo, TUIR.

[65] Circolare n. 37/E del 20 dicembre 2013.

www.amministrativamente.com ISSN 2036-7821

la previsione di penali a carico sia della società sia dell'atleta per inadempimenti eventuali.

4. Il reddito dell'atleta professionista/lavoratore autonomo: trattamento fiscale

Le *performance* dell'atleta professionista, quando poste in essere autonomamente, sono tipizzate, come si è detto, nel co. 2 dell'art. 3, l. n. 91 cit., in ragione della presunzione di subordinazione, ricorrendosi ad una valutazione per lo più temporale/quantitativa ed il loro svolgimento non è condizionato dall'iscrizione in uno specifico albo professionale.

Per la determinazione del reddito di lavoro autonomo[66] l'obbligato deve tenere una contabilità da cui risultino i compensi ricevuti e le spese sostenute nell'esercizio dell'attività a norma dell'art. 19, d.P.R. n. 600/1973 ed una tipicità del relativo criterio d'imposizione è data dall'applicazione del meccanismo della sostituzione d'imposta, in particolare con ritenuta alla fonte a titolo d'acconto[67] stabilito nella misura del 20%.

I redditi sono inclusi, in base all'art. 53, co. 1, TUIR, tra quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni quando svolte "abitualmente" (nel senso, cioè, di ricorrere in modo stabile nel periodo d'imposta), pur non dovendo essere necessariamente "esclusive"; ciò che occorre, piuttosto, è che le stesse differiscano dalle attività di cui al Capo IV del t.u., ossia dalle "attività d'impresa"[68].

Il regime Irpef applicabile a questi "redditi da attività" è quello che preside i rapporti di collaborazione continuata e coordinativa con irrilevanza, nel caso in cui l'atleta svolga ulteriori attività non subordinate, ai fini Iva[69] che potrebbero "attrarre" anche quelle prettamente sportive.

Del resto, l'art. 15, co. 1, della l. n. 91 cit., rinvia all'art. 49, co. 3, TUIR, precisando che per i redditi derivanti da prestazioni sportive "autonome" si applicano le disposizioni relative ai redditi di cui alla lett. *a*), co. 2, art. 50 e, cioè, quelle riconducibili all'ambito dei rapporti assimilati al lavoro dipendente (co. 1, lett. c-*bis*,), con analoga determinazione reddituale: ritenuta alla fonte da parte del datore sportivo determinata in base all'aliquota d'imposta applicabile al reddito complessivo del professionista[70].

I redditi di lavoro autonomo, ai sensi dell'art. 50 TUIR, si determinano dalla differenza tra compensi percepiti e spese sostenute dal prestatore nel periodo d'imposta in applicazione del "principio di cassa"[71] e queste ultime devono essere provviste del requisito d'inerenza per la deducibilità.

Infine, nonostante i proventi del professionista in esame afferiscano, appunto, ad un'attività di lavoro autonomo non vi è la relativa imponibilità ai fini Irap in ragione della peculiare configurazione che difetta del requisito dell'autonoma

---

[66] Tra i molti Autori che hanno trattato l'argomento v., in particolare, C. SACCHETTO, *I redditi di lavoro autonomo. Nozione e disciplina tributaria*, Milano, 1984. Più recentemente, P. BORIA, *Il sistema tributario*, Milano, 2008, p. 251 ss..

[67] Cfr. art. 25, d.p.r. n. 600 cit..

[68] Se, infatti e diversamente, le prestazioni di che trattasi sono "occasionali" occorre far riferimento, dal punto di vista fiscale, all'art. 67, co. 1, lett. *i*), t.u., una disposizione "di confine" che rimarca la delimitazione tra due mediosistemi - redditi d'impresa o di lavoro autonomo e redditi diversi - in ragione di un requisito oggettivo quale l'abitualità nell'esercizio dell'attività economica. Così P. BORIA, *Le categorie di reddito*, in P. Russo (a cura di), *Manuale di diritto tributario*, parte speciale, Milano, 2009, p. 157.

[69] Cfr. art. 5, co. 2, d.p.r. n. 633/1972.

[70] Art. 24, d.P.R. n. 600 cit..

[71] Tra i redditi del periodo d'imposta vanno incluse anche le retribuzioni maturate nell'ultimo mese dell'anno ed effettivamente pagate dal datore nel nuovo (fino al 12 gennaio). Si tratta di una deroga al principio finalizzata a facilitare il calcolo del compenso complessivo annuale. Per l'eventuale restituzione di elementi reddituali fiscalmente dichiarati determinata da vicende sopravvenute questi possono essere portati in deduzione dal reddito complessivo in base all'art. 10, co. 1, lett. d-*bis*), TUIR. Cfr. F. CROVATO, *La restituzione dei redditi già sottoposti a tassazione*, in *Rass. trib.*, 1998, p. 41 ss..

organizzazione (di cui all'art. 2, d.lgs. n. 446/1997) e per espressa esclusione normativa (art. 3, co. 1, dello stesso decreto) che la preclude per le attività derivanti da collaborazioni coordinate e continuative.

5. - Considerazioni conclusive

Le prestazioni dell'atleta professionista si esplicano attraverso la dicotomia tipicamente presente negli schemi codificati per il lavoro ordinario sebbene le sue peculiarità, alcune delle quali segnalate in queste note, ne determinino la collocazione nell'alveo dei rapporti *speciali* con conseguenti riverberi in materia fiscale, in particolar modo rispetto al "trattamento" dei redditi derivanti da quelle svolte autonomamente.

Nondimeno, l'avvenuto superamento dell'originaria causa ludica, che permeava ogni attività e relazione sportiva, in una essenzialmente o prevalentemente utilitaristica determinata dalla sempre più permeante presenza di "scambi" economicamente apprezzabili nelle prestazioni agonistiche, risulta indubitabile anche per gli sport non professionistici per i quali sono previsti compensi che vanno ben oltre i rimborsi spese rendendo opportune - in ragione di permanenti situazioni d'incertezza - urgenti rivisitazioni, magari partendo dalla predisposizione giuridica di principi che prescindano da "qualificazioni" non esattamente definite e considerino l'ampia platea di coloro che, in generale, pongono in essere *perfomance* sportive retribuite.

Quale occasione migliore, allora, se non la recente ufficializzazione della candidatura della città di Roma a sede (principale) di svolgimento delle Olimpiadi e Paraolimpiadi del 2024 nel nostro Paese? Del resto, da tanto il confronto tra i diversi "sistemi" sportivi presenti a livello internazionale sarà inevitabile e, tra le varie esperienze cui si può far riferimento per pervenire ad una regolamentazione unitaria e sistematica dell'ambito professionistico particolare attenzione merita da ultimo l'intervento del legislatore francese che ha modificato alcune norme del *code du sport*[72] introducendo misure indirizzate a «*protéger les sportifs de haut niveau et professionnels et à sécuriser leur situation juridique et sociale*», quale risultato conclusivo del *Rapport de la Mission Karaquillo*.

Il legislatore d'Oltralpe, peraltro, già si era mostrato particolarmente attento a favorire il professionismo atletico anche dal punto di vista fiscale disponendo che i premi in danaro dei suoi medagliati alle Olimpiadi e Paraolimpiadi di "Pechino 2008" fossero esonerati da tutte le *impôts sur le revenu*[73]. Con la *loi de finances* per il 2011, tuttavia, la previsione è stata abrogata, sebbene l'art. 80 della l. n. 1785/2015 ha introdotto nel *Code général des impôts* una previsione permanente, l'art. 163-O A *bis*, in base al quale gli atleti possono ripartire l'ammontare in danaro dei premi conseguiti «*par parts égales sur l'année au cours de laquelle le contribuable en a disposé et les trois années suivantes*»[74].

In generale, comunque, andando oltre le carenze proprie del nostro ordinamento, tra i diversi interventi per pervenire migliori "sistemazioni", non può trascurarsi di segnalare la necessità d'introdurre strumenti più efficaci per impedire fattispecie fiscalmente evasive e tra queste quelle relativamente ai redditi degli atleti delle

[72] L. n. 2015-1541, 28 novembre 2015.

[73] L. n. 2008-1425, 28 dicembre 2008.

[74] L'opzione non può combinarsi con la prevista dal *système de quotient* applicabile per l'imposizione *de les revenus exceptionnels* o *différentes* ex art. 163-O A del *code*. Se si guarda, poi, all'Inghilterra, la *London Olympic Games and Paralympic Games Tax Regulations 2010, no. 2913*, entrata in vigore il 1° gennaio 2011, aveva disposto per le *performance* sportive degli atleti non residenti l'esenzione reddituale per tutti i compensi ricevuti dalla partecipazione a "Londra 2012 e l'*HM Revenue & Customs* con l'*Explanatory Memorandum* 2010 no. 2913, aveva precisato che il peculiare regime fiscale di esenzione era da estendere anche agli atleti residenti in Stati che non stipulanti con il Regno Unito convenzioni contro le doppie imposizioni.

discipline più remunerate viste le (non infrequenti) ipotesi di trasferimenti fittizi di residenza in Paesi a fiscalità privilegiata[75].

[75] La questione, come ha segnalato G. MELIS, *Il trasferimento della residenza fiscale nell'imposizione sui redditi*, Roma, 2008, pp. 16-17, si rivela allo studioso che intenda indagarne *funditus* i profili giuridici tributari assai complessa ed articolata, in primo luogo, per il terreno di studio nel quale si colloca, ossia dell'efficacia tributaria della norma nello spazio ma «*non tanto per l'ampia indeterminatezza che avvolge i profili formale e materiale del fenomeno tributario in presenza di fattispecie (normativamente) caratterizzate da elementi di estraneità con un determinato Stato o con il suo territorio, quanto* […] *per il forte dualismo che caratterizza i suddetti profili, i cui effetti trovano nel tema in esame la loro manifestazione forse più evidente*».