



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PADOVA

Dipartimento di Diritto Privato e Critica del Diritto
Dipartimento di Diritto Pubblico, Internazionale e Comunitario

Corso di Laurea Magistrale
in Giurisprudenza

LA TASSAZIONE DEI CALCIATORI

Relatore:

Ch.mo prof. Mauro Trivellin

Laureando:

Giacomo Ballarin

Anno Accademico 2021/2022

*Ai miei genitori e alle mie sorelle,
perché grazie a loro non camminerò mai solo.*

INDICE

Introduzione

Capitolo I

IL RAPPORTO DI LAVORO DEL CALCIATORE

1.1.	Cenni introduttivi sull'ordinamento sportivo	9
1.2	La disciplina del rapporto di lavoro sportivo e il vincolo sportivo prima della L.91/81	14
1.3.	La Legge 23 marzo 1981, n. 91 sul professionismo sportivo	18
1.3.1	La definizione di attività sportiva	19
1.3.2.	Gli sportivi professionisti: requisiti soggettivi e oggettivi	20
1.3.3.	Il contratto di lavoro sportivo, subordinato e autonomo	23
1.3.4	Criticità della L. 91/81	25
1.4.	La nuova riforma dello sport	27

Capitolo II

REDDITO E IMPOSIZIONE DEL CALCIATORE

2.1.	Composizione del reddito del calciatore	31
2.2.	I <i>fringe benefit</i> , aspetti generali e problematiche attuali	35
2.3.	La nozione di residenza ai fini fiscali	42
2.3.1.	La tassazione dei calciatori residenti	47
2.3.2.	La tassazione dei calciatori non residenti	49
2.4.	Le Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni e l'articolo 17 del Modello OCSE	54
2.5.	Le agevolazioni fiscali: il regime opzionale per neo-residenti, il <i>Decreto Crescita</i> e gli effetti sulla competitività del calcio italiano	58

Capitolo III

IL DIRITTO D'IMMAGINE DEL CALCIATORE, IL SUO SFRUTTAMENTO E LE PROBLEMATICHE CONNESSE

3.1.	Natura giuridica del diritto d'immagine	66
3.2.	Lo sfruttamento dell'immagine nel contesto calcistico	68
3.2.1.	Le Convenzioni AIC-Leghe e AIC-FIGC	72
3.3.	Qualificazione impositiva e regime fiscale delle somme derivanti dall'utilizzo dell'immagine	74
3.3.1.	Regime fiscale dei diritti d'immagine del calciatore non residente	78
3.4.	Le <i>star companies</i> quali strumenti di pianificazione fiscale internazionale	80
3.4.1.	Il <i>Caso Maradona</i> e l'opinione dottrinale in tema di <i>star company</i> ed elusione fiscale	83
3.4.2.	Il paragrafo 2 dell'articolo 17 Modello OCSE	87

Capitolo IV

REGIMI FISCALI DEI CALCIATORI IN AMBITO EUROPEO E IL DIVIETO DI DISCRIMINAZIONE FISCALE

4.1.	Lo scenario fiscale nel Regno Unito	91
4.2.	La tassazione in Spagna	97
4.2.1.	Il regime fiscale degli " <i>impatriates</i> ", meglio noto come <i>Ley Beckham</i>	101
4.3.	Il regime fiscale tedesco	103
4.4.	Altri regimi fiscali rilevanti in Europa	106
4.5.	Il divieto di discriminazione fiscale in ambito comunitario	110
4.5.1.	<i>La reverse discrimination</i>	113

Capitolo V
IL CALCIO FEMMINILE

5.1.	L'evoluzione del calcio femminile in Italia e a livello internazionale	117
5.2.	La disciplina giuridica del calcio femminile	121
5.3.	La tassazione delle calciatrici	124
5.4.	Il passaggio al professionismo	125
5.4.1	Prime considerazioni sul professionismo femminile	127
5.5.	Il movimento calcistico femminile e l'esempio americano nella lotta alle discriminazioni	130
Conclusioni		135
Bibliografia		139
Ringraziamenti		145

INTRODUZIONE

Il calcio professionistico italiano contribuisce al gettito fiscale del Paese con 1,4 miliardi di euro e le circa cento società professionistiche incidono per quasi il 70% del contributo fiscale generato dall'intero sport italiano. Sono numeri rilevanti, che testimoniano l'importanza non solo sociale, ma anche economica di questo sport. Partendo da questa considerazione, l'obiettivo del presente elaborato è quello di analizzare il contesto tributario dalla prospettiva dei calciatori, soffermandosi sul regime impositivo a cui sono soggetti. Dopo una prima introduzione inerente ai principali protagonisti dell'ordinamento sportivo, si vuole fornire un inquadramento storico-normativo del rapporto di lavoro sportivo e particolare attenzione sarà data alla Legge sul professionismo sportivo e si avrà modo di sottolineare le problematiche derivanti da questa. Successivamente si intende analizzare nel dettaglio il tema della tassazione dei calciatori, nucleo centrale di questa ricerca. Verrà meglio definito il concetto di residenza a fini fiscali e in relazione a questa si tratterà la regolamentazione prevista per calciatori residenti e non residenti, considerando la disciplina normativa e quella pattizia derivante dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni. Verranno poi approfondite alcune recenti iniziative legislative che hanno portato benefici e agevolazioni fiscali ai calciatori comportando allo stesso tempo trattamenti differenti e distorsioni nel sistema-calcio. Alla trattazione della specifica tematica del diritto d'immagine dei calciatori verrà dedicato il terzo capitolo, con un breve accenno alle Convenzioni in materia siglate tra calciatori e istituzioni sportive italiane. Si farà menzione di un particolare strumento di pianificazione fiscale, molto comune nel mondo del calcio, anche attraverso la trattazione di un celebre caso tra elusione ed evasione. In seguito, in un'ottica comparativa, verrà fornito al quarto capitolo uno sguardo d'insieme ai regimi fiscali dei calciatori nei principali paesi europei trattando anche particolari regimi agevolativi. Questi, come si avrà modo di osservare, da un lato possono prevedere differenti modalità di tassazione privilegiata nei confronti dei soggetti beneficiari, dall'altro possono comportare la creazione di una serie di discriminazioni, in aperto contrasto con il principio di origine comunitaria che sancisce il divieto di discriminazione fiscale. Infine, uno specifico capitolo

tratterrà gli elementi essenziali del calcio femminile, partendo dalle sue origini fino ad arrivare a questi ultimi anni, nei quali è stato protagonista di un notevole sviluppo. Si sfiorerà la tematica del calcio dilettante, a cui il calcio femminile è equiparato, per poi trarre le prime considerazioni dall'impatto del riconoscimento professionistico sulla serie maggiore femminile. In sostanza, l'intento del presente elaborato è quello di fornire un'analisi delle problematiche generali e conseguentemente offrire delle possibili soluzioni per arrivare ad una maggior integrazione di discipline tanto nazionali quanto internazionali con lo scopo ultimo di eliminare le disfunzioni presenti.

CAPITOLO I

IL RAPPORTO DI LAVORO DEL CALCIATORE

Il calcio ha assunto progressivamente un ruolo sempre più importante nella società contemporanea, sia come fenomeno sociale che come economia produttiva di ricchezza, ma prima di analizzare in modo dettagliato l'oggetto principale di questa ricerca, ovvero i regimi fiscali dei protagonisti dello sport più seguito del mondo¹, questo primo capitolo ha l'intenzione di fornire alcuni cenni sugli organismi che, a livello nazionale e internazionale, lo gestiscono. In seguito verrà approfondito il tema del rapporto di lavoro del calciatore e la sua regolamentazione all'interno dell'ordinamento sportivo italiano, partendo dalla norma cardine del sistema, la legge n. 91 del 1981, fino ad arrivare al suo superamento con la "riforma dello sport".

1. Cenni introduttivi sull'ordinamento sportivo

L'ordinamento sportivo internazionale è caratterizzato da una forte plurisoggettività, che si sviluppa in una serie di strutture piramidali, il cui vertice ultimo è rappresentato dal Comitato Olimpico Internazionale (CIO), che attualmente costituisce un'organizzazione internazionale non governativa². La funzione principale del CIO è costituita dall'organizzazione e dallo svolgimento dei Giochi Olimpici, a cadenza quadriennale, attraverso l'individuazione della città ospitante; ma i compiti del Comitato vanno ben oltre le Olimpiadi, facendosi garante a livello globale della salute e della sicurezza degli atleti, mirando a contrastare qualsiasi genere di discriminazione. Il CIO, inoltre, gestisce il Movimento Olimpico, il quale riunisce i

¹ È quanto emerge dal report di Tifosy, società di consulenza sportiva, secondo il quale il calcio guida con 3.5 miliardi di appassionati la classifica degli sport più popolari al mondo in base a una serie di parametri tra i quali: numero di leghe professionistiche esistenti, numero di praticanti a livello dilettantistico, audience televisiva, presenza sui social media, accordi sui diritti televisivi e redditività degli accordi di sponsorizzazione.

² Per un approfondimento in tema di status del CIO si veda SAPIENZA R., *Sullo status internazionale del C.I.O.*, in Riv. dir. sport., 1997; PONS RAFOLS F.X., *Il C.I.O. e i Giochi Olimpici: aspetti di diritto internazionale*, in Riv. dir. sport., 1995.

Comitati olimpici nazionali (tra gli altri il CONI), le Federazioni sportive internazionali e gli atleti, allenatori e arbitri che accettino di riconoscere l'autorità suprema del CIO e rispettino la Carta Olimpica³, che è il documento ufficiale che regola l'organizzazione, le azioni e il funzionamento del Movimento stesso. Accanto al CIO, rivestono un ruolo di grande importanza le Federazioni Sportive Internazionali, e segnatamente per la tematica in esame, la FIFA e l'UEFA. La natura gerarchica del rapporto tra CIO e le Federazioni, organizzazioni non governative complesse, poiché raggruppanti in sé altri enti in una struttura federale, è stata a lungo oggetto di discussione, infatti “secondo alcuni, il C.I.O. eserciterebbe una sorta di supervisione nei confronti delle Federazioni Internazionali, le quali vengono da esso unilateralmente riconosciute; secondo altri, il rapporto non è di tipo gerarchico, in quanto il CIO avrebbe una mera natura di ente organizzatore, anche se atipico”⁴. Attualmente la relazione tra le parti ha raggiunto un punto di equilibrio con il CIO che si limita a riconoscere le Federazioni sportive internazionali e demanda alle stesse la regolamentazione in ogni aspetto del relativo sport. Tale risultato è dovuto anche e soprattutto alla crescente esigenza di questi organismi sportivi di mantenere una propria autonomia e indipendenza dalle influenze dei governi dei singoli Stati, che da sempre vedono nello sport un importante veicolo propagandistico delle proprie politiche⁵.

Allo stesso tempo una Federazione come la FIFA, si trova a capo della struttura piramidale relativa al calcio, ed ha la facoltà di concedere, in subordine al rispetto e all'accettazione dello Statuto, il riconoscimento dello *status* di membro alle Confederazioni quali l'UEFA, e alle Federazioni nazionali, quali la FIGC, che hanno

³ L'attuale versione della Carta, in vigore dall'agosto 2021, nell'introduzione riporta i suoi tre scopi principali: “a) in quanto documento di base di natura costituzionale, stabilisce e ricorda i principi fondamentali e i valori essenziali dell'Olimpismo; b) serve da statuto per il Comitato Olimpico Internazionale; c) definisce i diritti e gli obblighi reciproci delle tre parti costitutive del Movimento Olimpico: le Federazioni Internazionali, i Comitati Olimpici Nazionali; i comitati organizzativi dei Giochi Olimpici, che devono conformarsi tutti alla Carta Olimpica”.

⁴ Così TOGNON J., GRECO G., *L'ordinamento sportivo internazionale*, in COLANTUONI L., et al. *Diritto sportivo*. 2. ed, Torino, Giappichelli Editore, 2020, p 43 ss.

⁵ Si pensi alle recenti decisioni di FIFA e UEFA di escludere la Nazionale di calcio russa dalle qualificazioni ai Mondiali di Qatar 2022 a seguito dell'invasione dell'Ucraina; o ancora a quella del CIO di escludere sempre la Russia dalle recenti Olimpiadi estive di Tokyo e invernali di Pechino, al contempo permettendo agli atleti russi di partecipare senza i simboli quali l'inno nazionale, la bandiera o le uniformi tradizionali, a seguito della scoperta del sistema di Doping di Stato messo in atto dal 2011 al 2015.

il compito di organizzare e supervisionare l'attività calcistica, rispettivamente, nei vari continenti e nei singoli stati. Concentrando lo sguardo sull'ordinamento sportivo italiano, l'organismo di vertice è il CONI (Comitato Olimpico Nazionale Italiano), diretta emanazione del CIO. Sin dalla sua istituzione provvisoria per le Olimpiadi di Londra del 1908 e con la successiva fondazione permanente nel 1914, ha rappresentato l'organismo aggregatore dei vari sport praticati in Italia, e l'epoca fascista, caratterizzata da una forte ingerenza dello Stato nello sport, ne ha segnato profondamente la storia e la natura giuridica: infatti il CONI nel 1934 acquista la personalità giuridica di diritto privato, diventando un ente strumentale del Partito Nazionale Fascista, mentre nel 1942 viene promulgata la legge n. 426, istitutiva del CONI, con la quale quest'ultimo, seppur indirettamente, assume la qualifica di Ente pubblico. Nonostante le critiche, il sistema sportivo italiano resterà fortemente ancorato a tale legge fino alla fine del secolo scorso, quando prima il D.Lgs. 23 luglio 1999, n. 242 (c.d. Decreto Melandri) e poi il D.Lgs. 8 gennaio 2004, n. 15 (c.d. Decreto Pescante) hanno abrogato la L. 426/1942 e provveduto al riordino del CONI. Con il primo decreto, il Legislatore ha attuato una profonda riforma del CONI⁶, innanzitutto risolvendo in via definitiva ed esplicita la questione inerente la natura giuridica dell'Ente⁷, procedendo ad una completa riorganizzazione degli Organi, quali il Consiglio nazionale, la Giunta nazionale, il Presidente, il Segretario generale, il Comitato nazionale per lo sport per tutti e il Collegio dei revisori dei conti, disciplinandone le rispettive funzioni. Con il successivo Decreto Pescante, si è invece voluto porre rimedio ed eliminare tutte le disfunzioni createsi con il riordino del 1999, nonché una maggior integrazione e un miglior riassetto di competenze tra il CONI e la CONI Servizi S.p.A., una società di servizi strumentale del CONI introdotta con D.L. 138/02, il cui azionista unico è il Ministero dell'Economia e delle Finanze. A quest'ultima, che si occupa dello sviluppo dello sport in Italia distribuendo il maggior numero di finanziamenti annuali provenienti dallo Stato, oltre a tutta la forza lavoro

⁶ NAPOLITANO G., *La nuova disciplina dell'organizzazione sportiva italiana: prime considerazioni sul D. Lgs 23 luglio 1999, n 242 di riordino del CO.N.I.*, in Riv. dir. sport., 1999, p 617 ss.; ID., *Il riordino del Coni*, in *Profili evolutivi del diritto dello sport*, Napoli, 2001, p. 10 e ss.

⁷ L' articolo 1 recita testualmente "Il Comitato olimpico nazionale italiano, di seguito denominato CONI, ha personalità giuridica di diritto pubblico, ha sede in Roma ed è posto sotto la vigilanza del Ministero per i beni e le attività culturali".

dell'Ente, vengono attribuiti in proprietà diversi beni immobili statali, tra i quali il complesso del Foro Italico; mentre al CONI, viene lasciato un ruolo centrale nell'organizzazione e nella gestione dell'attività sportiva in senso stretto. Più recentemente, si è avuto un ulteriore intervento legislativo che ha ulteriormente modificato il panorama sportivo italiano, e allo stesso tempo allargato la problematica relativa alla supposta indipendenza e autonomia dei Comitati Olimpici Nazionali richiesta dal CIO. Il Governo, infatti, con l'adozione della Legge 145/2018⁸, oltre a prevedere disposizioni per assicurare il regolare svolgimento delle competizioni sportive, ha soprattutto previsto l'istituzione della società Sport e Salute S.p.A., che è andata a sostituire la CONI Servizi S.p.A. La costituzione di tale nuova società ha creato particolari problemi⁹, dati soprattutto dall'autonomia con la quale questa si è ritrovata ad operare nell'esercizio dei nuovi compiti, tra i quali il sostegno finanziario degli organismi sportivi, in precedenza affidato al CONI. Inoltre, le cariche ai vertici di Sport e Salute S.p.A., incompatibili con quelle del CONI, sono diretta espressione del Governo. Altri interventi legislativi modificativi della normativa sportiva relativa al CONI, tra i quali la L. n. 86 del 2019 e i relativi Decreti legislativi di attuazione approvati alla fine del febbraio 2021 (la c.d. Riforma dello Sport) verranno prossimamente approfonditi anche e soprattutto in relazione alla disciplina del rapporto di lavoro sportivo.

Altri organismi che rivestono un ruolo centrale nell'ordinamento sportivo italiano, sono la Federazioni Sportive Nazionali e le Leghe, e dunque ai fini della tematica in esame, occorre soffermarsi, rispettivamente, sulla FIGC e sulla Lega Nazionale Professionisti Serie A, più comunemente nota come Lega Serie A. La FIGC, in quanto Federazione Sportiva Nazionale, è l'associazione delle società e delle associazioni sportive calcistiche, tra le quali: le Leghe, alle quali è demandata l'organizzazione dei campionati professionistici e dilettantistici, le associazioni di arbitri, calciatori e

⁸ C.d. "Legge di Bilancio 2019", che ha inglobato tutta la disciplina prevista dal decaduto D.L. 115/2018.

⁹ Tali aspetti della riforma, sono stati fortemente criticati dal CIO, che sosteneva come il CONI non dovesse essere riorganizzato per mezzo di decisioni unilaterali governative, per giunta contrarie ai *Bye-Law to Rules* 27 e 28 della Carta Olimpica, e in un primo momento si erano addirittura ipotizzate sanzioni come l'esclusione del Movimento Olimpico Italiano dalle Olimpiadi 2020 e anche la revoca dell'assegnazione dei Giochi Invernali del 2026 di Milano-Cortina; la *querelle* è stata poi risolta grazie al D.L. 5/2021 recante "misure urgenti in materia di organizzazione e funzionamento del Comitato olimpico nazionale italiano", con il quale il Governo ha ribadito l'autonomia e l'indipendenza del CONI.

allenatori, e il settore tecnico e giovanile. Fondata a Torino nel 1898, ha come suo scopo principale quello di promuovere e disciplinare il gioco del calcio nei suoi vari ambiti in tutto il territorio nazionale, sotto il controllo del CONI e la stretta vigilanza di UEFA e FIFA, Federazioni Sportive Internazionali alle quali è affiliata. L'articolo 3 dello Statuto della FIGC, riguardante le funzioni attribuite alla Federazione, riporta tra le altre, "la disciplina sportiva e la gestione tecnico-organizzativa ed economica delle Squadre Nazionali, la determinazione dell'ordinamento e delle formule dei campionati, la determinazione dei requisiti e dei criteri di promozione, di retrocessione e di iscrizione ai campionati, attraverso l'istituzione di sistemi di controllo dei requisiti organizzativi, funzionali, economico-gestionali e di equilibrio finanziario delle società"¹⁰. In rapporto gerarchicamente subordinato alla FIGC compare la Lega Serie A, "associazione privata non riconosciuta di cui fanno parte in forma privatistica le società affiliate alla FIGC che partecipano al campionato di Serie A e che, a tal fine, si avvalgono delle prestazioni sportive di calciatori professionisti"¹¹. Il compito principale di questa associazione di categoria si concreta nell'organizzazione delle competizioni sportive quali appunto la Serie A, la Coppa Italia e la Supercoppa Italiana, nel rispetto di quanto previsto dallo Statuto Federale della FIGC. Ma accanto all'ambito organizzativo, assume una notevole rilevanza l'aspetto economico della gestione sportiva della Lega. Infatti, le varie Leghe nazionali sono ormai dotate di un forte potere¹², poiché si ritrovano a gestire per conto delle società affiliate questioni economiche molto rilevanti, come la stipulazione di accordi per la commercializzazione dei diritti radiotelevisivi delle gare o accordi di immagine collettivi a carattere pubblicitario.

¹⁰ L'articolo 3 dello Statuto Federale, è da molto tempo oggetto di una lunga serie di conflitti tra FIGC e Lega Serie A, più recentemente in relazione al parametro dell'indice di liquidità, ovvero il rapporto tra le attività correnti e le passività correnti di una società, indicatore della capacità di rispettare gli impegni finanziari in un anno solare, fissato dalla Federazione a 0,5, come criterio di ammissione dei *club* al Campionato e contestato da quest'ultimi, i quali allo stato attuale ne hanno ottenuto la sospensione dal Collegio di Garanzia del CONI.

¹¹ Articolo 1 dello Statuto-Regolamento della Lega Nazionale Professionisti Serie A.

¹² Si veda SANINO M., *La nuova collocazione delle leghe nell'organizzazione dello sport*, in *Analisi Giuridica dell'Economia, Studi e discussioni sul diritto d'impresa*, Il Mulino, 2/2005, pp. 441-448.

2. La disciplina del rapporto di lavoro sportivo e il vincolo sportivo prima della L. 91/1981

Dopo aver passato brevemente in rassegna i principali enti dell'ordinamento sportivo, è necessario ora volgere lo sguardo verso i protagonisti dello sport, ovvero i calciatori, andando ad analizzare la natura del rapporto di lavoro che li guarda e l'evoluzione storico-normativa di questo. Fino alla prima metà del XX secolo, il Legislatore non si era mai posto la questione di disciplinare il rapporto di lavoro dello sportivo, poiché lo sport veniva inteso soltanto quale attività ludico-ricreativa e non come attività lavorativa, e di conseguenza il legame tra gli sportivi e le varie società sportive era demandato alla già citata L. 426/1942, istitutiva del CONI, e alle norme organizzative delle singole Federazioni di riferimento. Pertanto, in quella prima epoca, non si considerava lo sportivo quale lavoratore, e la distinzione tra sportivo professionista e dilettante si basava soltanto sull'effettiva presenza del fine di lucro, dove esclusivamente il primo esercitava la propria attività per ottenere un ritorno economico¹³. Il fascio di obbligazioni contrattuali intercorrenti tra lo sportivo e la società sportiva rientrava nel c.d. "rapporto di appartenenza" dello sportivo alla società, e tale rapporto era fortemente condizionato dal vincolo sportivo. Quest'ultimo, nascente dal tesseramento del calciatore presso la società riconosciuta dal CONI, consisteva in un legame inscindibile che obbligava lo sportivo a partecipare alle competizioni agonistiche esclusivamente a favore della società, la quale aveva poi il diritto esclusivo di regolare le sorti del rapporto contrattuale del calciatore, con la possibilità di cedere il diritto alle prestazioni sportive di questo dietro il pagamento di un corrispettivo anche senza la necessità del suo consenso. Tale regime comportava però una forte costrizione e limitazione delle libertà contrattuali e di recesso degli sportivi, ed è in questa fase che dottrina e giurisprudenza iniziano ad interrogarsi sull'effettiva natura giuridica del rapporto tra calciatori e *club*. In questo senso, assume un ruolo rilevante e costituisce uno dei primi tentativi di qualificazione

¹³ Cfr. ZAULI B., *Dilettantismo e professionismo nello sport*, in Riv. dir. sport., 1955, p. 97; MAZZONI G., *Dilettanti e Professionisti*, in Riv. dir. sport, 1968, p. 368.

giuridica la pronuncia¹⁴ della Corte di Cassazione a seguito della tragedia di Superga avvenuta il 4 maggio 1949; oggetto del contendere era la richiesta di risarcimento danni promossa dalla squadra AC Torino nei confronti della compagnia aerea A.L.I. per la perdita del patrimonio del *club* rappresentato dal valore dei giocatori deceduti nel disastro aereo. Con tale pronuncia, negando la richiesta alla società granata, la Suprema Corte incidentalmente qualifica il contratto dei calciatori come un semplice contratto di prestazione d'opera, al più atipico per via delle particolari caratteristiche che intercorrono tra le due parti, “ma non ne snaturano l'essenza giuridica che, nelle linee fondamentali e nel contenuto sostanziale, resta quella di un contratto di lavoro, fonte di un diritto di credito”. Ma è la stessa Cassazione che modifica il proprio orientamento soltanto pochi anni dopo, con la Sentenza n. 2324/1961¹⁵ in merito alla controversia tra AC Milan e il calciatore sardo Renato Raccis, e arriva a teorizzare la natura subordinata del rapporto di lavoro del calciatore, applicando ad esso la disciplina tipica del Codice Civile. Infatti, in quell'occasione la Cassazione afferma che “le prestazioni degli atleti rivestirebbero i caratteri della continuità, della professionalità e dell'onerosità in quanto essi vincolano, in cambio del pagamento di un compenso, le proprie energie fisiche e le proprie attività tecnico-sportive a favore dell'associazione sportiva d'appartenenza per tutte le gare di Campionato e amichevoli, in Italia o all'estero e in quanto essi si obbligano a ottemperare diligentemente alle direttive dei dirigenti e dei tecnici per ciò che attiene agli allenamenti e alle loro modalità”; altrettanto rilevante è un altro elemento comune al rapporto di lavoro subordinato che viene rilevato in questo caso di specie, quale la collaborazione, “così come configurato dall'articolo 2094¹⁶ c.c., per il fatto che l'attività agonistica degli atleti s'inserisce nel quadro di una complessa organizzazione economico, tecnica e di lavoro”. Inoltre, la Corte ritiene che vadano applicate a tale rapporto di lavoro tutte quelle norme previste dagli accordi collettivi stipulati fra federazione e associazione sindacale dei calciatori, e quindi largamente ispirate alla

¹⁴ Cass, 4 luglio 1953, n. 2085, in *Giur. Lav.* 1953, I, p. 828.

¹⁵ In *Foro it.*, 1961, I, c. 1608, e in *Giust. civ.*, 1962, I, p. 50.

¹⁶ Tale articolo, rubricato “prestatore di lavoro subordinato” statuisce che “è prestatore di lavoro subordinato chi si obbliga mediante retribuzione a collaborare nell'impresa, prestando il proprio lavoro intellettuale o manuale alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore”.

disciplina comune, “quali, fra gli altri, il diritto del giocatore a un periodo annuale di riposo (articolo 2109 c.c.), il diritto a uno specifico trattamento di malattia e infortunio (articolo 2110 c.c.), l’obbligo previdenziale a carico delle società sportive (articolo 2114 c.c.)”. Tale pronuncia, pertanto, esponeva chiaramente dei caratteri del rapporto di lavoro tra calciatore e società totalmente incompatibili con la disciplina del lavoro autonomo; tuttavia, si avrà un successivo intervento della Corte, la sentenza n. 811/1963, costituente un ulteriore mutamento di indirizzo, secondo il quale il rapporto tra calciatore e la società sportiva fosse caratterizzato da una notevole atipicità che rendeva impossibile l’inquadramento nell’alveo del lavoro subordinato. È ancora un triste evento che colpisce la squadra dell’AC Torino, che porta in via incidentale la Corte di Cassazione a tornare sul tema in esame. Nell’ottobre del 1967, il giocatore del Torino Luigi Meroni fu investito e ucciso nel centro del capoluogo piemontese da un’auto guidata dal giovane Attilio Romero, futuro presidente della società. Nei confronti di quest’ultimo, la società granata promosse un’azione di risarcimento del danno consistente nell’aver reso impossibile il “diritto alla prestazione calcistica”, e a differenza del precedente caso del 1953 questa volta la Corte ne accordò il risarcimento. Ma ciò che rileva ai fini della tematica in esame, è che con questa pronuncia a Sezioni Unite¹⁷, la Suprema Corte ha inteso confermare la natura subordinata del rapporto di lavoro sportivo, precisando le conclusioni in precedenza rese sul tema¹⁸, affermando in aggiunta che “le peculiarità del rapporto di lavoro sportivo derivano comunque da un patto di economia negoziale consistente nella volontaria sottoposizione dei soggetti appartenenti alla FIGC all’osservanza di regolamenti federali, con ciò intendendo dare ulteriore sostegno alla tesi della subordinazione e della sostanziale irrilevanza, ai fini di una diversa qualificazione, di profili di specialità o, se si vuole, di caratteri anomali che, se taluno sosteneva essere incompatibili con la qualificazione prevalente, ben potevano essere giustificati e trovare collocazione nella regolamentazione del rapporto per effetto di una libera manifestazione di volontà negoziale”. Non soltanto in giurisprudenza, ma anche in dottrina la qualificazione giuridica del rapporto tra calciatore e *club* ha rappresentato

¹⁷ Cass, 26 gennaio 1971, n. 174, in Riv. dir. sport., 1971, p. 68.

¹⁸ La già citata sentenza n. 2324 del 1961.

una notevole problematica e ha dato luogo a posizioni differenti, senza giungere ad una risposta univoca. In quegli anni, anche come effetto delle risultanze processuali già citate, si sviluppano tre diverse concezioni di lavoro sportivo: la prima¹⁹, identificava la disciplina legale del lavoro subordinato dettata dall'articolo 2094 come disciplina tipo per i rapporti tra calciatori e società sportive, riscontrando gli elementi tipici del rapporto di lavoro subordinato, quali l'onerosità, la subordinazione, l'estraneità al rischio d'impresa, la continuità e la collaborazione. Accanto a questo orientamento dominante, ve ne erano due minoritari, che sostenevano, rispettivamente, l'autonomia²⁰ e l'atipicità²¹ del rapporto in esame.

Fino a quel momento il Legislatore era stato silente in materia, ma ormai da tempo si avvertiva nel mondo giuridico-sportivo la necessità di un intervento legislativo volto a risolvere la problematica della qualificazione e a disciplinare puntualmente la questione inerente allo *status* dello sportivo professionista. Un primo intervento normativo lo si ritrova nel c.d. Decreto Castigliola, così ribattezzato per via del suo autore, l'allora pretore di Milano; tale previsione stabiliva che "il rapporto, anche se riguardava professionisti, non era di lavoro subordinato e che la sua regolamentazione sostanziale dovesse essere affidata all'ordinamento sportivo, nel rispetto della cui autonomia doveva essere emanata una disciplina organica che tutelasse adeguatamente gli interessi sociali, economici e professionali degli atleti"²². Tale normativa organica, almeno nelle intenzioni del Legislatore, non tardò ad arrivare, ed infatti nell'ottobre del medesimo anno fu promosso un disegno di legge di iniziativa governativa, frutto di un compromesso piuttosto disarmonico, che al tempo stesso prevedeva l'abolizione del vincolo sportivo e la classificazione del rapporto di lavoro del professionista quale lavoratore autonomo, confliggendo con l'allora dottrina e giurisprudenza preponderante. L'impostazione di tale disegno di legge fu

¹⁹ MARTONE A., *Osservazioni in tema di lavoro sportivo*, in Riv. dir. sport., 1964, pp. 117 e ss.; GERACI L., *Natura del rapporto tra società calcistica e il giocatore*, in Giust. Civ., 1971, p. 264.

²⁰ BIANCHI D'URSO F., *Lavoro sportivo e ordinamento giuridico dello Stato: calciatori professionisti e società sportive*, Dir. Lav., 1972, 396; GRASSELLI S., *L'attività dei calciatori professionisti nel quadro dell'ordinamento sportivo*, in Riv. Dir. Sport., 1974, 151.

²¹ BARILE P., *La Corte delle Comunità Europee e i calciatori professionisti*, in Giur. It., 1977, I, 1411; VOLPE PUTZOLU G., *Sui rapporti tra i giocatori di calcio e associazioni sportive e sulla natura giuridica delle c.d. cessioni del calciatore*, in Riv. Dir. Comm., 1964, II, 7.

²² Pret. Milano, 7 luglio 1978, in Foro it., 1978, II, p. 320.

completamente ribaltata nel suo passaggio alla Camera dei Deputati, e l'esito di tale normativa ha costituito il nucleo sostanziale della Legge 91 sul professionismo sportivo, che verrà trattata analiticamente nei successivi paragrafi.

3. La legge 23 marzo 1981, n. 91 sul professionismo sportivo

Il vero punto di riferimento legislativo in materia di diritto sportivo, frutto, come visto poc'anzi, di un lungo iter parlamentare influenzato da dottrina e giurisprudenza, è costituito dalla legge 23 marzo 1981, n. 91, rubricata "Norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti" (n.d.r. d'ora in avanti L. 91/81), con la quale il Legislatore ha inteso finalmente dare una risposta all'esigenza, a più riprese manifestata dall'ordinamento sportivo, di regolare e tutelare gli interessi sociali, economici e professionali degli atleti e dei lavoratori sportivi in genere²³. La L. 91/81, che nelle intenzioni del Legislatore avrebbe dovuto disciplinare in modo esaustivo e completo aspetti differenti del mondo sportivo, è divisa in quattro capi:

- Capo I, comprendente gli articoli da 1 a 9, dedicato allo sport professionistico;
- Capo II, comprendente gli articoli da 10 a 14, relativo alle società sportive e alle federazioni sportive nazionali;
- Capo III, comprendente il solo articolo 15, relativo alle disposizioni tributarie;
- Capo IV, comprendente gli articoli da 16 a 18, inerente alle disposizioni transitorie e finali.

Innanzitutto, è fondamentale sottolineare che la norma in esame ha come contenuto principale la disciplina dei rapporti tra società professioniste e atleti professionisti, con una maggior tutela per quest'ultimi e un progressivo superamento dell'istituto del vincolo sportivo, ed infatti il cuore della legge è costituito dal capo I; coerentemente la norma, nei capi successivi fornisce una regolamentazione dettagliata anche delle società sportive e delle loro relazioni con le Federazioni di riferimento, mentre il capo finale si pone l'obiettivo di regolare gli aspetti di carattere transitorio che discendono

²³ Per un'analisi dettagliata della norma si consiglia su tutti NICOLELLA G., *La legge 23 marzo 1981, n. 91 sul professionismo sportivo*, Altalex, articolo pubblicato il 9 ottobre 2008. (Link articolo: <https://www.altalex.com/documents/news/2011/12/07/la-legge-23-marzo-1981-n-91-sul-professionismo-sportivo>)

dall'emanazione della legge stessa, soprattutto in relazione all'abolizione del vincolo sportivo e ai suoi effetti.

3.1. La definizione di attività sportiva

Partendo dall'analisi del testo di legge, l'articolo 1 fornisce una definizione di esercizio di attività sportiva, recitando che "l'esercizio dell'attività sportiva, sia essa svolta in forma individuale o collettiva, sia in forma professionistica o dilettantistica, è libero". Pertanto, l'attività sportiva può essere tanto individuale, dove l'atleta compete in un sport come singolo individuo, quanto collettiva, ovvero l'atleta è parte di una collettività, quindi in una squadra dove le singole individualità concorrono assieme per una stessa disciplina; ancora l'attività sportiva è professionistica, quando questa è svolta quale attività lavorativa prevalente, o dilettantistica, quando lo sportivo si esercita per diletto, generalmente senza il percepimento di un compenso. L'articolo 1, inoltre, in relazione alla figura del solo sportivo professionista, afferma l'esistenza di una libertà a contrarre, e nell'ambito della disciplina dettata dalla legge e da altre fonti da queste richiamate, di una libertà contrattuale; una disposizione che si pone in netta antitesi con la disciplina previgente del vincolo sportivo, che viene fortemente limitato da altre disposizioni della medesima L. 91/81, quali l'articolo 5, che statuisce sulla durata massima del contratto (non superiore a 5 anni) e sulla cessione del contratto (previo consenso della parte rappresentata dallo sportivo), l'articolo 6, il quale recita che "cessato, comunque, un rapporto contrattuale, l'atleta professionista è libero di stipulare un nuovo contratto" e superato dall'articolo 16, che regola l'abolizione graduale del vincolo²⁴. La norma ha una sua natura programmatica, concepita nel rispetto del dettato costituzionale e in particolare dell'articolo 2, riconoscendo un diritto della personalità nella libertà di svolgimento dell'attività

²⁴ L'articolo 16 così statuisce: "le limitazioni alla libertà contrattuale dell'atleta professionista, individuate come "vincolo sportivo" nel vigente ordinamento sportivo, saranno gradualmente eliminate entro cinque anni dalla data di entrata in vigore della presente legge, secondo modalità e parametri stabiliti dalle federazioni sportive nazionali e approvati dal CONI, in relazione all'età degli atleti, alla durata ed al contenuto patrimoniale del rapporto con le società".

sportiva²⁵. Contestualmente, vengono posti dei limiti sia nei confronti dell'attività dell'ordinamento generale, il quale non può introdurre norme che prevedano impedimenti non consentiti all'attività sportiva, sia nei confronti dell'ordinamento sportivo, ovvero lasciando intendere che ci siano aree di libertà per atleti e società, per la scelta della Federazione a cui affiliarsi.

Ma le intenzioni del Legislatore vengono in realtà disattese e la portata dell'articolo 1 viene ristretta, poiché la riconosciuta libertà si trova in netto contrasto con il monopolio di fatto instaurato dalle Federazioni sportive nei singoli settori sportivi e per la conseguenziale carenza di spazi operativi esterni all'ordinamento sportivo²⁶; anche il superamento del vincolo sportivo soltanto per gli sportivi professionisti e non anche per gli sportivi dilettanti, i quali restano ancora fortemente limitati da questo, crea una notevole discriminazione tra le due categorie di soggetti, e viene percepito negativamente da alcuni autori²⁷.

3.2. Sportivi professionisti: requisiti soggettivi e oggettivi

L'articolo 2 della sopramenzionata normativa contiene gli elementi utili a definire correttamente gli sportivi professionisti, definendo anche in via residuale, in negativo, quel vasto numero di atleti che non possiedono i requisiti, ovvero i dilettanti o i "professionisti di fatto". La normativa, pertanto, limita la propria area di intervento e di applicabilità agli sportivi professionisti, escludendo totalmente tutti gli atleti appartenenti al mondo dilettantistico. L'analisi della categoria dei dilettanti verrà successivamente accennata nel capitolo V del presente elaborato, incentrato sul calcio femminile data la comunanza di disciplina. Per tornare alla definizione intesa dal Legislatore dell'81, "ai fini dell'applicazione della presente legge, sono sportivi

²⁵ Si fa riferimento al pensiero espresso da DURANTI D. *L'attività sportiva come prestazione di lavoro*, in Riv.it, dir.lav., 1983, p. 704, per il quale la disposizione dell'articolo 1 della L. 91/81 sia un chiaro e diretto riferimento alla norma costituzionale prevista all'articolo 2, che statuisce testualmente che "La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità".

²⁶ Si veda MAZZOTTA O., *Il lavoro sportivo*, in Foro it., 1981, V, 303; e soprattutto VIDIRI G., *La disciplina del lavoro sportivo autonomo e subordinato*, in Giust. Civ., 1993, II, pag 209.

²⁷ MORO P., *Natura e limiti del vincolo sportivo*, in Rivista di Diritto ed Economia dello Sport, 2012, pp. 67-84.

professionisti gli atleti, gli allenatori, i direttori tecnico-sportivi e 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 delle 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". Tale norma assume una notevole rilevanza, poiché individua requisiti soggettivi e oggettivi per l'attribuzione dello *status* di professionista. Per i primi, rientreranno nella categoria di sportivi professionisti tutte quelle figure professionali che vengono espressamente citate dal testo di legge, e secondo la giurisprudenza di merito²⁸ tale elencazione deve ritenersi tassativa "per avere il legislatore adoperato non espressioni generiche, tali da permettere una classificazione dell'articolo 2 in termini di norma aperta"; pertanto non potranno essere considerati sportivi professionisti, con la conseguenza dell'applicazione della disciplina comune del diritto del lavoro e non quella prevista dalla L. 91/81, tutte quelle figure quali medici, massaggiatori, impiegati o incaricati di mansioni organizzative, finanziarie o amministrative, che pur lavorando per la società, non svolgono un'attività direttamente inerente all'attività agonistica²⁹.

Un'altra discussione in ambito giurisprudenziale si è avuta in relazione alla presenza nell'elenco della figura del direttore tecnico-sportivo, definizione con la quale tradizionalmente si va ad indicare il direttore sportivo con funzioni manageriali, il quale, come si è visto, risulterebbe escluso dalla normativa; la teoria prevalente ha invece inteso considerare questa figura più come un'assistente/collaboratore dell'allenatore, e quindi membro della squadra tecnica a tutti gli effetti. Per quanto riguarda, invece, i requisiti oggettivi, è opportuno rilevare la distinzione tra elementi oggettivi e presupposti del rapporto di lavoro sportivo³⁰.

Rientrano nella categoria degli elementi oggettivi i caratteri e le modalità della prestazione di lavoro offerta, e questi sono:

²⁸ Cass. 11 aprile 2008, n. 9551, in Giust. Civ. Mass. 2008, 4, 567 e in Giust. Civ., 2009, 2, I, 444.

²⁹ Alcuni autori, tra i quali DURANTI D., op. cit. p. 699, MARANI TORO A. I., *Problematiche della Legge 91/1981*, in Riv. Dir. Sport., 1983, 30, ritengono non tassativa l'elencazione dell'articolo 2, considerando quindi la categoria aperta ed estendibile ad altre figure di tecnici eventualmente previste e prevedibili dagli ordinamenti federali.

³⁰ NICOLELLA G., *La legge 23 marzo 1981, n. 91*, cit. p. 5.

- l'onerosità e quindi l'attività remunerata dell'atleta, che dunque riceve un compenso quale corrispettivo della propria prestazione agonistica, in proporzione alla quantità e alla qualità di questa, indipendentemente da una sua misura effettiva, che nel mondo dello sport viene liberamente determinata dalle parti, salva la predisposizione dei minimi collettivi. Non viene considerata come onerosa, quella prestazione sportiva che non riceva un vero e proprio corrispettivo ma un contributo a titolo di rimborso spese, pratica assai diffusa nel mondo dei dilettanti;
- Il secondo requisito si ritrova nella continuità dell'esercizio dell'attività sportiva³¹.

I presupposti, invece, sono:

- l'esercizio dell'attività sportiva nell'ambito delle discipline regolate dal CONI, con la conseguenza che la Legge in esame è applicabile ai soli rapporti contratti tra tesserati e società affiliate alle Federazioni sportive nazionali, con l'esclusione di tutti i soggetti legati ad altri organismi sportivi non direttamente regolamentati dal CONI;
- l'intervento qualificativo da parte della rispettiva Federazione sportiva competente, che riconosca espressamente al suo interno un settore di attività regolato in forma professionistica³².

Un'ulteriore critica mossa da parte della dottrina³³ alla L. 91/81 sta nel fatto che tale legge non disciplina in alcun modo i casi di "professionismo di fatto", ovvero tutte quelle situazioni in cui la prestazione agonistica dell'atleta, pur presentando i caratteri

³¹ Tale elemento viene criticato dal Duranti, il quale gli preferisce il concetto di "prevalenza", ovvero secondo l'autore è professionista sportivo colui che pratica sport per professione e per il quale dunque l'attività sportiva è quella prevalentemente esercitata per ricavare il proprio reddito principale. Questa tesi viene avvalorata nei fatti dal riconoscimento diretto della prevalenza quale elemento oggettivo da parte di alcune Federazioni, tra le quali la FIGC.

³² È necessario sottolineare, come allo stato attuale, sono solo quattro le singole Federazioni che hanno riconosciuto al proprio interno il professionismo: FIGC, limitatamente a Serie A, Serie B e Lega Pro (si vedrà in seguito che dal 1° luglio 2022 anche il calcio femminile rientrerà nell'ambito del professionismo, primo caso per lo sport femminile); FIP, ovvero Federazione Italiana Pallacanestro, con riferimento alla Serie A; FCI, la Federazione Ciclistica Italiana che ritiene professionisti gli atleti legati contrattualmente a società sportive professionistiche affiliate alla medesima federazione secondo le norme dell'UCI, l'ente internazionale al vertice ed infine la FIG, la Federazione Italiana Golf.

³³ SPADAFORA M.T., *Diritto del lavoro sportivo*, Giappichelli, Torino, 2004, p.53 e ss.

oggettivi dell'onerosità e della continuità, non viene riconosciuta dalla Federazione di appartenenza meritevole di rientrare nell'alveo del professionismo.

3.3. Il contratto di lavoro sportivo, subordinato o autonomo

Il successivo articolo 3, al primo comma della già menzionata Legge, individua i caratteri della prestazione sportiva dell'atleta, "generalmente oggetto di un contratto di lavoro subordinato regolato dalle norme contenute nella presente legge"; viene qui fornita una presunzione assoluta, relativa soltanto l'atleta e non anche gli altri soggetti indicati dell'articolo precedente, secondo la quale l'attività sportiva resa dallo stesso sarà considerata automaticamente di natura subordinata, con conseguente applicazione delle disposizioni dell'articolo 4 della legge in esame. Diversamente, per stabilire la qualificazione della prestazione di lavoro di allenatori, direttori tecnico-sportivi e preparatori atletici, sarà necessaria una valutazione caso per caso, applicando i criteri generali indicati dalle norme del Codice Civile (articoli 2094 e 2222)³⁴. Tale presunzione viene meno nei casi indicati dal secondo comma dell'articolo 3, che infatti prevede delle specifiche fattispecie 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 manifestazioni sportive collegate in un breve periodo di tempo;
- b) l'atleta non sia contrattualmente vincolato per ciò che riguarda la frequenza a sedute di preparazione od allenamento;
- c) la prestazione che è oggetto del contratto, pur avendo carattere continuativo, non superi otto ore settimanali oppure cinque giorni al mese ovvero trenta giorni ogni anno".

Ma tale discriminazione tra subordinazione e autonomia indicato dall'articolo 3 è oggetto di diverse problematiche, soprattutto in relazione alle definizioni contenute nel secondo comma: infatti sempre Nicoletta³⁵ sostiene che la definizione di

³⁴ Si veda al riguardo D'HARMANT F., *Il rapporto di lavoro subordinato e autonomo nelle società sportive*, in Riv. Dir. Sport, 1986, 7.

³⁵ Si veda nota 23.

“manifestazione sportiva” di cui alla lettera a) vada intesa come un evento da considerarsi nella sua unitarietà dal punto di vista funzionale, anche se ripartito in una pluralità di gare in uno o più giorni; in relazione alla lettera b) non segnala grosse problematiche mentre per quanto riguarda il punto c) ritiene che il Legislatore abbia voluto dare maggior risalto e importanza alla quantità piuttosto che alla continuità. L’articolo 4 prevede poi una disciplina relativamente articolata del rapporto di lavoro subordinato, che prevede appunto la sussistenza di precisi requisiti, quali: l’assunzione diretta, la forma scritta *ad substantiam*, la conformazione al contratto-tipo, il deposito del contratto da parte della società presso la Federazione per l’approvazione. Il contratto di lavoro sportivo, inoltre, contiene almeno due clausole: la prima obbligatoria, di rispetto da parte dello sportivo delle istruzioni tecniche per il conseguimento degli scopi agonistici, e la seconda facoltativa, è la c.d. clausola compromissoria, con la quale le parti deferiscono la risoluzione di eventuali controversie ad un collegio arbitrale³⁶.

Gli ultimi due commi dell’articolo 4 stabiliscono infine l’inapplicabilità al rapporto di lavoro sportivo di alcune disposizioni dell’ordinario rapporto subordinato. Si tratta di previsioni che rilevano anch’esse al fine di configurare il rapporto di lavoro sportivo quale rapporto speciale³⁷, ovvero che in ragione della specificità delle due parti e della peculiare natura dell’attività svolta, come è il caso del lavoro sportivo, richiedono una regolamentazione differente da quella comune, soprattutto per trovare un bilanciamento tra le esigenze dei lavoratori con altre, di natura sportiva e non, ritenute comunque rilevanti dal Legislatore. Pertanto, alcune norme generali previste per i contratti di lavoro dipendente non si applicheranno al rapporto di lavoro dello sportivo professionista, ed in particolare l’ottavo comma menziona la non applicazione degli articoli 4, 5, 13, 18, 33, 34 della legge 20 maggio 1970, n. 300 (il c.d. Statuto dei lavoratori) e gli articoli 1, 2, 3, 5, 6, 7, 8, della legge 15 luglio 1966, n. 604, entrambe

³⁶ Si tratta di un arbitro irrituale per il mondo del calcio, secondo il Tribunale di Milano, 28.02.2006, in *Giurisprudenza.it*, 2007, 961.

³⁷ In tal senso DE CRISTOFARO M., *Legge 23 marzo 1981, n. 91. Norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 1982, p. 577.

inerenti alla materia dei licenziamenti³⁸, infatti lo sportivo professionista è licenziabile *ad nutum*, salva ovviamente la nullità del licenziamento per motivi discriminatori o comunque illeciti. Va comunque ribadito, come sostenuto da una considerevole parte della dottrina³⁹, che la specialità del rapporto, pur implicando la presenza di una disciplina autonoma, non esclude l'intervento sussidiario della disciplina generale, purché sia compatibile. Le disposizioni di carattere tributario di cui all'articolo 15 della Legge in commento, verranno analizzate in modo estensivo nei prossimi capitoli, ma fin d'ora si può anticipare che i calciatori professionisti, essendo persone fisiche che percepiscono reddito da lavoro subordinato, sono soggetti in modo progressivo all'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF).

3.4. Criticità della Legge n. 91/81

Come si è avuto modo di notare nei paragrafi precedenti, a partire da quando è stata emanata, la L. 91/81 non ha raccolto consensi unanimi in dottrina, destando parecchie perplessità, che hanno reso necessario l'intervento interpretativo tanto dottrinale quanto giurisprudenziale, al fine di rendere la disciplina delineata più razionale e funzionale alle problematiche createsi nel corso degli anni. Prima di analizzare nel dettaglio le criticità riscontrate dalla dottrina fino ai giorni nostri, culminate nell'abrogazione della legge sul professionismo sportivo quale effetto principale della riforma dello sport ex Legge n. 86/2019 e successivi decreti legislativi attuativi, pare necessario sottolineare anche gli aspetti positivi riscontrati da alcuni autori, che riconoscono alla L. 91/81 diversi meriti. Primo fra tutti, il fatto che la Legge in esame abbia in sostanza segnato il passaggio del rapporto di lavoro sportivo professionistico dall'elaborazione dottrina e giurisprudenziale alla sistemazione normativa⁴⁰, garantendo una maggior certezza del diritto e soprattutto delle tutele riconosciute ai

³⁸ Un interessante approfondimento sulla possibile applicazione dell'art. 18 Statuto dei lavoratori, si ritrova in NICOLELLA G., *L'articolo 18 può essere applicato agli sportivi professionisti?*, Altalex, articolo pubblicato il 16 novembre 2012.

(link articolo: <https://www.altalex.com/documents/news/2012/11/16/1-articolo-18-puo-essere-applicato-agli-sportivi-professionisti>)

³⁹ DELL'OLIO M., *Lavoro sportivo e diritto del lavoro*, in Dir. lav., 1988, I, p. 323.

⁴⁰ LANDOLFI S., *La legge n. 91 del 1981 e la "emersione" dell'ordinamento sportivo*, Rivista di diritto sportivo, 1982, pp. 36-38.

professionisti sportivi⁴¹. Quest'ultimi, infatti, non essendo più soggetti al vincolo sportivo, cessano di essere considerati alla stregua di una *res* della società sportiva detentrici del cartellino, e acquistano voce in capitolo in relazione alla cessione del diritto alle prestazioni sportive ad altra società. Vengono inoltre riconosciute nuove tutele nei confronti dei giovani, con specifici incentivi e premi per le società sportive che si occupano della loro formazione e addestramento.

Ma come si preannunciava all'inizio del presente paragrafo, fin dalla sua emanazione, gran parte della dottrina ha sottolineato le criticità della Legge dell'81 che vertono su molteplici versanti. Una delle problematiche principali riscontrate consiste nel fatto che la Legge sul professionismo sportivo sia in realtà una legge esclusivamente dedicata a disciplinare i rapporti inerenti i calciatori professionisti, e non sia dunque una legge emanata nell'interesse degli sportivi in generale; Lener⁴² sostiene che se tale Legge venisse applicata per disciplinare attività diverse dal calcio, si avrebbe addirittura una moltiplicazione dei problemi già presenti in queste, e che in ogni caso restano fuori dall'ambito di applicazione molti sport che si definiscono dilettantistici (pallavolo, pallamano, rugby, baseball) o pur essendo professionistici, come tennis e pugilato, non hanno alcun tipo di problema comune a quelli che la legge è intesa a risolvere. La nuova normativa, nata per risolvere problematiche legate al calcio, proprio in relazione a questo sport ha mostrato diversi limiti: infatti c'è chi, come Mormando⁴³, ha sostenuto come la spinta al professionismo dei calciatori abbia in realtà provocato notevoli difficoltà al sistema-calcio, con speciale riferimento alle società calcistiche delle serie inferiori, con un forte aumento dei costi, derivante proprio dall'incremento degli ingaggi e in completo contrasto con quelle che erano le finalità del Legislatore. Gran parte della dottrina⁴⁴ ha poi continuato a criticare l'impostazione subordinata del rapporto di lavoro sportivo, sostenendo che fosse più consono optare per una diversa costruzione giuridica della natura del contratto, quella

⁴¹ Rilevante in tal senso è la considerazione dell'Associazione italiana calciatori, che afferma testualmente che "il 4 marzo 1981 rimarrà sicuramente una data storica per il mondo sportivo professionistico e per i calciatori in particolare: entrambi si trovavano ad avere finalmente delle certezze giuridiche, delle tutele ben precise", cit. www.assocalciatori.it

⁴² LENER A. et al., *Una legge per lo Sport?* in *Il Foro It.*, Vol. 104 n.11, 1981, pp. 297-298.

⁴³ MORMANDO V., *Ipotesi per una riforma della legge n. 91/1981*, *Diritto del lavoro*, 1988, p.312.

⁴⁴ Cfr. LANDOLFI S., op. cit. p.40, MARANI TORO A. I., op. cit. p.16.

autonomista, soprattutto per le evidenti antinomie rispetto alla disciplina comune stabilita dall'articolo 2094 c.c. derivanti dalla specialità del rapporto di lavoro sportivo: si fa riferimento ad esempio al tema della retribuzione, che è di fatto libera, senza norme collettive che ne determinino l'entità o prevedano limiti, essendo quindi facoltà del calciatore chiederla nella misura in cui la ritenga adeguata alle proprie qualità. Va comunque rilevato che, nel corso degli anni, si sono succeduti diversi interventi correttivi che hanno modificato la disciplina dettata dalla L. 91/81; uno dei più importanti è rappresentato dalla legge 586 del 1996, che in seguito alla sentenza Bosman, è andata a risolvere diverse incongruenze e problematiche riscontrate nella legge istitutiva del professionismo sportivo, e più nello specifico ha provveduto ad assicurare l'effettivo rispetto del diritto alla libera circolazione dei calciatori e dei lavoratori in generale all'interno dell'Unione Europea. Ma ancora di recente, la dottrina ha sottolineato un'altra questione problematica quale la totale mancanza di disposizioni regolanti l'attività sportiva dilettantistica, in ciò affiancata dall'Associazione Italiana Calciatori, che nel corso degli anni, si è sempre battuta per la richiesta e il riconoscimento di tutele, anche di natura previdenziale, in ambito dilettantistico e infine la necessaria equiparazione dei diritti delle calciatrici con i calciatori. Per dare una risposta a tutte queste spinte innovatrici, a quarant'anni di distanza dalla Legge n. 91 del 1981, il Legislatore si è visto costretto ad attuare una riforma che tocca molteplici aspetti dell'ordinamento sportivo, andando a disciplinare nuovamente l'ambito giuslavoristico-tributario degli sportivi.

4. La riforma dello sport

Il percorso di riforma ha come elemento costitutivo la Legge 8 agosto 2019, n. 86⁴⁵, rubricata "Deleghe al Governo e altre disposizioni in materia di ordinamento sportivo, di professioni sportive nonché di semplificazione", con la quale il Governo è stato delegato ad approvare più Decreti legislativi per una complessiva riforma della

⁴⁵ Per il presente contributo si è preso spunto da BREGOLATO M., *Lavoro sportivo, le novità dopo la riforma e i decreti attuativi*, Roma, Teleconsul Editore, 2021.

materia⁴⁶. Si tratta pertanto di una riforma molto complessa, che alla sua completa attuazione andrà ad abrogare la legge sul professionismo sportivo⁴⁷, frutto di un lavoro legislativo durato più di tre anni, che ha portato, tra le altre cose per quanto attiene l'oggetto del presente elaborato, un maggior coordinamento tra norme nazionali e norme europee in tema di lavoro sportivo. In prima battuta, occorre evidenziare che la gran parte delle disposizioni della vecchia disciplina viene riproposta nella nuova, per cui le poche innovazioni introdotte dal Legislatore delegato non incidono sulla natura speciale di questa normativa, ma sono invece orientate a superare alcune problematiche applicative che si erano poste in passato, tra le quali, come si è avuto modo di osservare, il corretto inquadramento del rapporto di lavoro nelle varie fattispecie tra autonomia e subordinazione, la coesistenza della remunerazione con la qualificazione di atleta dilettante, e altre criticità riguardanti la posizione del lavoratore. Pare necessario, dunque, soffermarsi sul Decreto legislativo n. 36, avente ad oggetto l'attuazione dell'articolo 5 della Legge 86/2019, il quale prevede il riordino e la riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici nonché di diritto sportivo. Secondo quanto riportato dal comunicato stampa di Palazzo Chigi in occasione dell'approvazione dei Decreti legislativi, il decreto “dispone una revisione organica della definizione di ‘lavoratore sportivo’ e per la prima volta si introducono tutele lavoristiche e previdenziali sia nel settore dilettantistico sia nel settore professionistico”. La nuova definizione di lavoratore

⁴⁶ I Decreti legislativi di attuazione della L. n. 86 del 2019 sono cinque e così suddivisi:

- 1) D.Lgs. n. 36/2021, attuativo dell'art.5, recante “riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici nonché di lavoro sportivo”;
- 2) D.Lgs. n. 37/2021, attuativo dell'art.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) D.Lgs. n. 38/2021, attuativo dell'art.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) D.Lgs. n. 39/2021, attuativo dell'art.8, recante “semplificazione di adempimenti relativi agli organismi sportivi”;
- 5) D.Lgs. n. 40/2021, attuativo dell'art.9, recante “misure in materia di sicurezza nelle discipline sportive invernali”.

⁴⁷ L'abrogazione della L.91/81 viene disposta testualmente all'articolo 52, comma 1, lettera B) del D.Lgs. 36/2021, con decorrenza a partire dal 1° luglio 2022, posticipata poi al 1° gennaio 2023 per evitare che vi siano periodi di *vacatio legis* in seguito ai ritardi dovuti all'emergenza epidemiologica per Covid-19.

sportivo⁴⁸ va ad allargare la platea dei soggetti, estendendo di fatto le tutele della subordinazione, comprese quelle previdenziali e di certezza del rapporto, e ricalcando in buona sostanza la nozione di sportivo professionista di cui all'articolo 2 della L.91/81, con l'esplicita menzione, tra i requisiti soggettivi, della figura del direttore di gara, mantenendo l'onerosità dell'attività svolta come unico requisito oggettivo. Viene ovviamente fatto salvo il principale presupposto oggettivo per la determinazione di sportivo professionista, ovvero il riconoscimento da parte della Federazione di un settore professionistico. Sempre il D.Lgs. 36 stabilisce che l'attività di lavoro sportivo, tanto professionistico quanto dilettantistico, può andare a costituire rapporti subordinati o autonomi, anche nelle diverse e ulteriori forme previste dal Legislatore, quali la collaborazione coordinata e continuativa o la prestazione occasionale; e la nuova distinzione operata non sarà più tra lo sportivo professionista e quello dilettante, ma bensì tra il lavoratore sportivo come definito dagli articoli 2 e 25 e la nuova categoria dello sportivo amatoriale che, per converso, non è retribuito: quest'ultimo, come recita testualmente l'articolo 29, rientra tra coloro 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, neanche indiretti, ma esclusivamente con finalità amatoriali [...] e tali attività sono incompatibili con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di lavoro retribuito con l'ente in cui il volontario è socio o associato o tramite il quale svolge la propria attività amatoriale”. Nonostante i tentativi di riforma, alcuni illustri autori, tra i quali Marinelli⁴⁹, hanno sottolineato come il tanto atteso intervento legislativo, dopotutto, non sia stato tanto organico, e si è “persa l'occasione per tipizzare il lavoro sportivo”, preferendo aggiungere definizioni e arricchire di norme generali lavoristiche, civilistiche e tributarie la disciplina dell'81, piuttosto che privilegiare la ben nota specificità del mondo sportivo, “senza assolutamente tenere conto delle indicazioni che non solo la giurisprudenza ma anche la prassi

⁴⁸ L'art. 2, comma 1, lettera dd) del D.lgs. 36/2021 statuisce che “si intende lavoratore sportivo l'atleta, l'allenatore, l'istruttore, il direttore tecnico, il direttore di gara che, senza alcuna distinzione di genere e indipendentemente dal settore professionistico o dilettantistico, esercita l'attività sportiva verso un corrispettivo al di fuori delle prestazioni amatoriali di cui all'art. 29”.

⁴⁹ MARINELLI G., *Alcune prime considerazioni allo schema di decreto sulle ASD/SSD e sul lavoro sportivo*, in *Associazioni e sport*, n. 12/2020.

amministrativa e la legislazione emergenziale [...] avevano ormai dato per acquisite”. Altri ancora⁵⁰, hanno individuato diverse problematiche di carattere tributario in relazione alla nuova qualifica di sportivo amatoriale, alla quale viene applicata in modo imperfetto la normativa tributaria riferita alle attività sportive dilettantistiche. Infine, la c.d. riforma dello sport prevede finalmente l’abolizione del vincolo sportivo anche in relazione al mondo dei dilettanti che avverrà in modo differito, passando prima per una diminuzione progressiva della durata massima del vincolo, consentendo quindi agli stessi dilettanti la possibilità di trasferirsi in un’altra società senza il previo consenso di quella precedente. La riforma soprattutto riconosce, sia per quanto riguarda i lavoratori sportivi che per gli amatori, la pari opportunità delle donne, indicata esplicitamente dalla specificazione “senza alcuna distinzione di genere” presente agli articoli 25 e 38, di fatto aprendo la strada alla nascita del professionismo anche per quanto riguarda gli sport al femminile, prevedendo una serie di misure tra cui l’estensione delle tutele previdenziali quali la maternità, e l’introduzione di risorse economiche e sgravi fiscali per garantire e sostenere la piena attuazione della parità, come sarà osservato nell’ultimo capitolo.

⁵⁰ MAGLIARO A., CENSI S., *Riforma dello sport. Occasione persa per definire gli ambiti lavoristici e fiscali degli sportivi*, in *Il Fisco*, n. 6 del 2021.

CAPITOLO II

REDDITO E IMPOSIZIONE DEL CALCIATORE

L'oggetto di analisi di questo secondo capitolo verterà principalmente sulle molteplici sfaccettature del reddito del calciatore professionista, analizzando in prima istanza la sua composizione e le modalità di tassazione dello stesso.

Seguirà un approfondimento incentrato sulla questione dei *fringe benefit*, ovvero quella particolare serie di vantaggi aggiuntivi alla retribuzione, che hanno portato la dottrina ad interrogarsi sulle problematiche che da questi derivano. L'attenzione poi si sposterà sulla nozione di residenza a fini fiscali, con le implicazioni che questa comporta sulla tassazione dei calciatori residenti e non. Infine, si farà menzione delle agevolazioni fiscali e degli incentivi legislativi disposti negli ultimi anni al fine di aumentare e sostenere la competitività del calcio italiano in Europa.

1. Composizione del reddito del calciatore

La disciplina fiscale dei calciatori varia notevolmente a seconda che le prestazioni da questi fornite siano qualificate quali rapporti di natura subordinata, o viceversa siano caratterizzate da una forte autonomia. Le differenti posizioni di dottrina e giurisprudenza, come si avuto modo di osservare nel precedente capitolo, dimostrano la difficoltà di applicare una disciplina fiscale unitaria anche sotto il profilo fiscale a questo tipo di prestazioni. Tuttavia, in seguito all'introduzione della L. 91/81, la prestazione agonistica a titolo oneroso effettuata dall'atleta, salvo alcuni particolari casi, viene ritenuta come l'oggetto di un contratto di lavoro subordinato; ad ogni modo è già stato notato come all'interno di tale cornice normativa, il calciatore professionista può produrre redditi da lavoro dipendente e redditi da lavoro autonomo. Il Legislatore non ha finora adottato alcuna iniziativa legislativa per disciplinare esclusivamente e specificamente la tassazione dei calciatori professionisti, pertanto per identificare il corretto regime fiscale viene fatto un richiamo alla disciplina

generale, e quindi si applicheranno a questi le regole e le modalità di tassazione previste dalla legislazione tributaria per i redditi da lavoro dipendente e, nel caso di redditi da lavoro autonomo, per i redditi assimilati ai redditi da lavoro dipendente. Quindi la disciplina di riferimento è quella indicata dal D.P.R. n. 917 approvato il 22 dicembre 1986, meglio conosciuto come Testo Unico delle Imposte sui Redditi⁵¹, che al titolo I, capo IV, dispone sui redditi di lavoro dipendente. Il TUIR stabilisce che il reddito complessivo è determinato dalla somma di tutte le categorie di redditi⁵², ciascuna con particolari criteri di determinazione e modalità di accertamento. Per quanto concerne il calciatore, limitandosi al reddito derivante dalla sua prestazione in qualità di sportivo professionista, va quindi considerato rilevante ai fini della formazione del reddito complessivo il reddito di lavoro dipendente nel corso del periodo fiscale di riferimento. A tal fine, occorre soffermarsi e passare brevemente in rassegna gli articoli del TUIR che vanno da 49 a 52, trattanti appunto i redditi di lavoro dipendente e assimilati e la loro determinazione. L'articolo 49 statuisce espressamente che "Sono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro". Emerge dal testo normativo un chiaro riferimento al c.d. 'vincolo di subordinazione', dato caratteristico di tale tipo di reddito, rappresentante la realtà economica di riferimento della forma lavoro, con lo sportivo-lavoratore inserito nella struttura organizzativa del datore di lavoro-proprietario del *club* e la conseguente capacità contributiva di riferimento, con l'obbligazione principale del datore di lavoro nei confronti del lavoratore rappresentata dalla retribuzione; la subordinazione, inoltre, costituisce anche il vero e proprio discrimine rispetto all'ambito autonomo. Dal punto di vista impositivo, l'articolo 51 fornisce le coordinate per giungere all'effettiva determinazione del reddito di lavoro dipendente, indicando positivamente e negativamente gli elementi

⁵¹ Di seguito indicato semplicemente TUIR.

⁵² Ai fini fiscali per la formazione del reddito complessivo, secondo quanto stabilito dall'art. 6 del TUIR, rilevano i redditi fondiari, i redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo, i redditi da capitale, i redditi d'impresa e i redditi diversi.

che concorrono o meno, e soprattutto affermando il principio di onnicomprensività⁵³, il quale attribuisce a qualunque entrata derivante dal rapporto di lavoro dipendente la natura di reddito di lavoro. Infatti, il primo comma dell'articolo 51 statuisce che “il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro. Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono”. Nonostante la quasi totalità delle prestazioni sportive professionistiche rientri nell'alveo della subordinazione del lavoro, si è già avuto modo di osservare come l'articolo 3, comma 2, della L. 91/81 preveda fattispecie di lavoro sportivo autonomo. Ed è lo stesso Legislatore dell'81 a prevedere le disposizioni tributarie per questi specifici casi, rimandando al D.P.R. n. 597/1973⁵⁴, che nelle sue successive modificazioni e integrazioni arriva ad affermare che i redditi derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo rientrano nell'ambito dei rapporti assimilati a quelli di lavoro dipendente. In relazione alla determinazione del reddito, si è a lungo dibattuto sul delicato tema della tassabilità delle indennità risarcitorie. Innanzitutto, va fatta menzione della distinzione tra indennità da danno emergente e quelle da lucro cessante. Le prime vengono corrisposte in seguito al decremento patrimoniale per il danno subito, mentre le seconde costituiscono risarcimento per la perdita di occasioni reddituali. L'articolo 6, comma 2, del TUIR riconosce la tassabilità soltanto di quest'ultime, mentre non prevede la tassabilità delle indennità risarcitorie non caratterizzate dalla funzione surrogatoria del reddito. Tuttavia, la gran parte della dottrina⁵⁵ mette in discussione tale disposizione,

⁵³ Tale impostazione è stata contestata da CROVATO F., *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Cedam, Padova, 2001, p. 56 e ss., il quale afferma che il carattere di tale principio è non indiscriminato, basandosi sul presupposto che tra gli elementi da non considerare nella determinazione di cui all'art. 52, comma 2, alcune esclusioni siano solo a fini agevolativi.

⁵⁴ L'art. 15 L. 91/81 afferma che “ai redditi derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo si applicano le disposizioni dell'articolo 49, terzo comma, lettera a) del D.P.R. n. 597/73”, che si ritrova nella sua formulazione attuale all'art. 50, comma 2, lett. c-bis, del TUIR.

⁵⁵ Tra gli altri il già citato CROVATO F., op. cit., 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*, Milano, Ipsoa, 2011, pp. 17-26.

sostenendo a contrario che anche le indennità conseguite a titolo di risarcimento del danno subito, quindi quelle derivanti da danno emergente, siano da considerare tassabili alla duplice condizione che il risarcimento del danno sia corrisposto in sostituzione di un reddito e questo sia inquadrabile in una delle categorie reddituali normativamente previste, mentre rimane in linea di principio non considerato tassabile il risarcimento del danno non patrimoniale. Altra situazione assimilabile a quella delle indennità risarcitorie è quella che vede la perdita di *chances*, ma anche in questo caso l'Amministrazione finanziaria ha riconosciuto la non tassabilità di questa situazione. In relazione al tema della composizione del reddito tassabile, data l'ampia definizione di reddito prevista dalle norme del TUIR, è intervenuta a fare chiarezza su specifiche questioni fiscali relative ai calciatori una circolare dell'Agenzia delle Entrate, la n. 37/E del 20 dicembre del 2013. Con tale intervento, l'Amministrazione finanziaria, seguendo il consolidato principio di tipicità della prestazione lavorativa dei calciatori, ha voluto ribadire che, in caso di ritiri pre-stagionali o pre-partita svolti presso la sede di lavoro o nel medesimo comune dove si trova quest'ultima, ai fini della determinazione del reddito da lavoro non rileva la somministrazione gratuita di vitto e alloggio da parte della società, dal momento che tali costi sostenuti dal datore di lavoro sono il frutto un impegno contrattuale. Tale precisazione serve a sgomberare il campo da un'interpretazione letterale dell'ultimo periodo dell'articolo 51, comma 5, del TUIR, il quale recita "Le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono a formare il reddito"; quindi senza la suddetta precisazione, l'alloggio sarebbe rientrato nei 'valori' che concorrono a formare il reddito. Mentre i ritiri svolti in un luogo diverso dalla sede di lavoro, dal punto di vista fiscale, fanno sì che i giocatori e lo staff tecnico siano da considerare in trasferta.

La circolare afferma poi l'unicità della sede di lavoro del calciatore, che sarà rilevabile esclusivamente dalle disposizioni contrattuali tra calciatore professionista e società sportiva, e considerato che i contratti stipulati dai calciatori hanno per oggetto la medesima prestazione sportiva, la sede di lavoro indicata nei rispettivi contratti sarà la medesima per tutti. Per ciò che attiene invece alle modalità, la tassazione dei redditi di lavoro dipendente avviene in base alle disposizioni del D.P.R. 600/1973, rubricato

“Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi”. L’articolo 23 del predetto decreto, dispone che le società sportive, “quando corrispondono somme e valori [...], devono operare all’atto del pagamento una ritenuta d’acconto dell’imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa. Dunque, la società sportiva funge da sostituto d’imposta, e pur non essendo il soggetto passivo dell’imposta, è obbligata in forza di disposizioni di legge al pagamento in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto. Tale figura del sostituto ha un ruolo strumentale in quanto tende ad agevolare il prelievo tributario da parte dell’Erario a carico del soggetto passivo di imposta, col fine di rendere minore il rischio di evasione e aumentando la garanzia di esazione. Il calciatore è invece il sostituito, ovvero il soggetto titolare della situazione che genera l’obbligo dell’imposta, considerata nella sua totalità, e quindi comprensiva anche delle somme soggette a ritenuta. Tali somme rappresentano un acconto di quanto integralmente dovuto e colui che le subisce ha il diritto di detrarre una somma pari al suo ammontare. Pertanto, il lavoratore dipendente, alias il calciatore professionista, al momento della dichiarazione dei redditi dovrà indicare tali ritenute per quel periodo di imposta e conseguentemente il debito d’imposta subirà una diminuzione corrispondente. Per la determinazione della ritenuta da operare sulle somme e i valori corrisposti occorrerà applicare le aliquote IRPEF⁵⁶.

2. I *fringe benefit*, aspetti generali e problematiche attuali

Si è già avuto modo di osservare come il calciatore possa essere retribuito non soltanto classicamente con il pagamento dello stipendio, ma anche con prestazioni in natura che vadano ad aggiungersi alla semplice retribuzione⁵⁷. Tali vantaggi accessori, o *fringe benefit*, costituiscono dunque un’integrazione aggiuntiva alla classica remunerazione in denaro. Questi vengono utilizzati dalle imprese, e nel caso di specie

⁵⁶ Si fa riferimento all’art. 11 del TUIR, modificato dalla L. 234/21, la quale ha ridotto da cinque a quattro le aliquote per scaglioni di reddito, ovvero: a) fino a 15000 euro il 23%, b) oltre 15000 euro e fino a 28000 euro il 25%, oltre i 28000 e fino 50000 euro il 35%, ed infine oltre 50000 euro il 43%.

⁵⁷ L’art. 2099, comma 3 prevede che “Il prestatore di lavoro può essere retribuito in tutto o in parte con partecipazione agli utili o ai prodotti, con provvigione o con prestazioni in natura”.

dalle società calcistiche, per incentivare i propri collaboratori, stimolarli e aumentarne il grado di soddisfazione, al fine di creare un miglior ambiente lavorativo che nell'ottica dell'impresa porti a migliori risultati produttivi. Ogni azienda può scegliere quali tipologie di *fringe benefit* introdurre nel proprio piano di *welfare* aziendale e questi possono esser concessi in forma individuale al singolo dipendente, in ottemperanza delle previsioni contrattuali individuali, o in forma collettiva. Tradizionalmente i *fringe benefit* tendono ad identificarsi con la retribuzione in natura, quali possono essere la concessione in uso dell'auto aziendale, i buoni acquisto e buoni pasto, o in alternativa il servizio mensa; ma allo stesso tempo possono esserci appunto situazioni in cui il *benefit* è rappresentato da erogazioni in denaro, quali l'assistenza sanitaria, polizze assicurative o il contributo per l'istruzione dei figli del lavoratore. Si è molto dibattuto, in dottrina e giurisprudenza, circa la problematica inerente alla tassabilità o meno in capo al dipendente dei *fringe benefit* e sul relativo assoggettamento a ritenute alla fonte. Per rispondere a tale questione, l'Amministrazione finanziaria ha ribadito il principio per cui se le spese erogate in favore del dipendente sono state effettuate nell'esclusivo o prevalente interesse del datore di lavoro, tali elargizioni non concorrono a determinare il reddito del lavoratore⁵⁸. Pur non essendo prevista direttamente dalla legge, ecco dunque che si crea una categoria di esonero per alcune situazioni che nella sostanza va a minare il principio di onnicomprensività di cui all'articolo 49 TUIR. Ed è la stessa Agenzia delle Entrate a cristallizzare, con due differenti circolari⁵⁹, l'orientamento che prevede l'esclusione dalla tassazione dei fringe benefit, quando questi costituiscano costi di produzione per il datore di lavoro, come tali non imponibili per il dipendente, in quanto strettamente legati a situazioni beneficianti il solo datore di lavoro. Inoltre, non rilevano a fini IRPEF quelle somme o erogazioni versate dal datore di lavoro, rappresentanti il rispetto di un obbligo contrattuale o di legge proprio dello stesso soggetto, o ancora quelle somme o valori che non integrano un'ipotesi di arricchimento per il dipendente-calciatore, bensì rappresentano una semplice

⁵⁸ Si vedano, a tal proposito, i già citati BENAZZI A., SERIOLI G., *La tassazione del reddito dei calciatori professionisti in Italia*, cit., pp. 26-40.

⁵⁹ Le due circolari dell'Agenzia delle Entrate sono la n. 326/E del 1997 e la n. 55/E del 1999.

reintegrazione patrimoniale. In caso contrario, ovvero se il *benefit* sia stato concesso nell'ottica di un esclusivo godimento e interesse del calciatore, questo stesso vantaggio accessorio andrà necessariamente considerato come reddito di lavoro dipendente, e sarà soggetto alla disciplina della tassazione e delle ritenute. Un'altra fattispecie ipotetica sulla quale è necessario soffermarsi, è quella che qualifica le spese mediche sostenute dalle società sportive quali *fringe benefit* per il calciatore gravemente infortunato, tuttavia pare opportuno anticipare che tale ipotesi viene respinta con decisione dalla dottrina⁶⁰. L'ultimo decennio ha visto le principali società sportive dotarsi di importanti strutture medico-sanitarie (si pensi a titolo d'esempio ai tanto decantati Milan-Lab e JMedical) per gestire *in house* le problematiche derivanti dall'attività sportiva e al contempo allargare il giro d'affari offrendo prestazioni sanitarie alla collettività. Nonostante ciò, accade frequentemente che i calciatori che abbiano subito pesanti infortuni, anziché servirsi del personale medico messo a disposizione dalla società, decidano di rivolgersi ad altri operatori sanitari, considerati spesso dei luminari nell'area di specializzazione, al fine di pervenire ad una più veloce e sicura guarigione. Si è già anticipato come la spesa sostenuta dalla società sportiva non sia da considerarsi come un *fringe benefit* per il calciatore e ciò poiché in primo luogo il datore di lavoro, oltre ad essere legato al calciatore dall'obbligo di garantire la sua corretta retribuzione, è legato allo stesso da un dovere di assicurargli le migliori condizioni possibili per l'effettuazione della prestazione, soddisfacendo anche tutta una serie di obblighi imposti dalla legge in tema di rapporto di lavoro per la prevenzione e la sicurezza del lavoro. Secondariamente, la non riconducibilità nell'area dei *fringe benefit* si deve anche al fatto che dal punto di vista impositivo non ha alcun rilievo la distinta ipotesi che il calciatore infortunato si serva della struttura messa a disposizione oppure si rivolga ad altra non convenzionata con la società, dalla quale riceverà il rimborso delle spese sostenute per la cura. In entrambi i casi, infatti, quanto speso dalla società, in nome proprio per conto del calciatore ovvero nella forma di rimborso spese sostenute dal calciatore in nome e per conto proprio, è finalizzato alla tutela della salute di quest'ultimo che, in difetto, non sarebbe più in grado di

⁶⁰ Cfr. SAPORITO G., *La tassazione degli artisti e degli sportivi*, Roma, Aracne, 2019, pp. 43-44.

svolgere la propria prestazione a favore del datore di lavoro. Pare evidente dunque che tali spese sostenute dalla società siano da qualificarsi quali spese di produzione del reddito d'impresa, al fine di garantire al calciatore il più immediato ritorno sui campi da gioco, e pertanto non possono essere considerate alla stessa stregua di una retribuzione. Ma la questione maggiormente dibattuta in relazione alla tematica dei vantaggi accessori alla retribuzione è quella relativa alla tipologia di trattamento fiscale da adottare nei confronti delle somme elargite dalle società calcistiche verso i procuratori sportivi⁶¹, cioè quei professionisti che si occupano, per conto dei calciatori, di tutta una serie di aspetti che vanno dalla quantificazione dell'ingaggio, al rinnovo contrattuale o al trasferimento da una squadra all'altra. Tuttavia, è ormai cosa ben nota che i rapporti tra società sportive e agenti di calciatori non si limitino a regolamentare le predette questioni, ma vadano oltre, “in quella zona grigia che si colloca tra sfera professionale e personale di un soggetto ad alto reddito come il calciatore”⁶². Più dettagliatamente, gli accordi tra società e agenti sportivi, i quali ormai sono figure centrali nel mondo dello sport e specificamente del calcio, data l'importanza che hanno assunto nel condizionare le scelte sportive ed economiche dei loro assistiti (si pensi alle figure di Jorge Mendes, Jonathan Barnett, Pini Zahavi o a Mino Raiola, da poco scomparso, i quali vantano redditi multimilionari, derivanti dalle enormi commissioni ottenute sui contratti negoziati) possono prevedere una molteplicità di prestazioni quali:

- la sistemazione logistica nella città di appartenenza del club e la risoluzione di tutte le procedure burocratiche personali e familiari del calciatore (ad es.

⁶¹ L'esatta definizione di procuratore sportivo, o più precisamente agente sportivo, è data dal nuovo Regolamento Agenti Sportivi della FIGC del 2022, che adeguandosi alle modifiche del Regolamento CONI Agenti Sportivi, stabilisce all' art. 2 che: “è agente sportivo, il soggetto abilitato che in forza di un incarico redatto in forma scritta mette in relazione due o più parti ai fini di quanto descritto al precedente art. 1, comma 2”, secondo il quale “l'iscrizione al Registro federale è obbligatoria per tutti coloro che mettono in relazione due o più soggetti ai fini:

- i. della conclusione, del rinnovo o della risoluzione di un contratto di prestazione sportiva professionistica di calciatori tesserati presso la FIGC;
- ii. del trasferimento delle prestazioni sportive di calciatori professionisti presso altre società sportive;
- iii. del tesseramento di calciatori professionisti presso società sportive affiliate alle FIGC”.

⁶² Come sostenuto da LUPI R., in *Un procuratore “per cosa?” Riflessi generali in tema di inerenza e “fringe benefits”*, Dialoghi tributari, n. 2/2011, pp.179-180.

permesso lavorativo obbligatorio all'arrivo in Inghilterra per i calciatori non inglesi);

- l'interazione con i *mass media* e soprattutto la cura e la gestione delle pagine *social* del calciatore;
- l'assistenza in occasione di deferimenti, reclami, ricorsi dinanzi agli organi della giustizia sportiva della FIGC o a livello internazionale, anche nell'interesse del *club*, salva la possibilità di controversia tra calciatore e *club* stesso;
- il rispetto degli obblighi sanciti dalle norme interne di comportamento dal *club*;
- l'assistenza assicurativa;
- il controllo nella gestione dell'immagine, anche se ceduta a terzi, al fine di evitare o correggere campagne pubblicitarie confliggenti con gli *sponsors* della squadra;
- il controllo economico, finanziario e tributario su tutte le iniziative assunte dall'assistito in questo ambito, al fine di evitare eventuali conseguenze nocive alla sua immagine e indirettamente alle sue prestazioni sportive e dunque all'immagine del club e alla sua attività d'impresa.

L'Amministrazione finanziaria, proprio in relazione ai compensi garantiti dalle società agli agenti per l'espletamento delle funzioni appena elencate, ha iniziato, a partire dal 2008, a compiere una serie di verifiche sui bilanci delle società italiane, sostenendo la tesi che tali esborsi siano in realtà qualificabili come *fringe benefit* concessi ai calciatori, e quindi tassabili, ritenendo così fittizie le fatture emesse dagli agenti sportivi alle società di calcio, in quanto rappresentative dei compensi che i giocatori avrebbero dovuto versare ai procuratori. In quanto tali sarebbero dunque assoggettate all'articolo 23 del D.P.R. n. 600/73 il quale prevede le ritenute sui redditi di lavoro dipendente, comportando maggiori oneri per le società rispetto al regime previsto dall'articolo 25 del medesimo decreto, relativo alle ritenute da redditi di lavoro autonomo. Sulla scorta di tale clima, il Legislatore con la L. n. 147/2013 aveva

introdotto all'art 51 del TUIR, il comma 4-*bis*⁶³, sostanzialmente prevedendo una presunzione assoluta secondo la quale viene considerato reddito del calciatore una parte dei compensi (stimata forfettariamente nel quindici per cento, in modo totalmente arbitrario) versati dal *club* all'agente sportivo. Tale disposizione, tuttavia, soggetta a grandi dibattiti e ad una assai probabile pronuncia di illegittimità costituzionale⁶⁴, è stata prudentemente abrogata con la c.d. legge di stabilità 2016, e pertanto la quota di compensi pagati dalle società agli agenti non concorre più alla determinazione del reddito imponibile dei calciatori. Tale considerazione avanzata dagli uffici tributari è respinta con decisione da una parte considerevole della dottrina⁶⁵, le cui argomentazioni vengono rafforzate anche da alcune rilevanti decisioni delle Corti di merito⁶⁶, e riprendono il già citato criterio dell'interesse: è indubbio che quanto versato dalle società verso agenti e procuratori produca un effetto positivo nei confronti dei calciatori, ma è altrettanto vero che i benefici si ripercuotono anche verso la società, e sarà dunque necessario utilizzare il criterio dell'interesse per verificare se i costi siano stati sostenuti nell'esclusivo interesse del calciatore (la spesa verrà qualificata come *benefit*) o principalmente nell'interesse del *club*, con esclusione da imponibilità in capo al calciatore. Nonostante ciò, va comunque chiarito come intercettare e tassare tutte queste transazioni che intercorrono tra procuratori, società e calciatori, tenuto conto che attraverso dei meccanismi fraudolenti, tali operazioni tendono a far ottenere un evidente risparmio fiscale ai soggetti coinvolti.

⁶³ Tale modifica legislativa del 2014 afferma che “ai fini della determinazione dei valori di cui al comma 1 (che concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente), 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”.

⁶⁴ Sul punto giova soffermarsi sul contributo di SALVINI L., *I fringe benefits degli sportivi professionisti: i compensi corrisposti dalle società di calcio ai procuratori sportivi*, in UCKMAR V., *Lo sport e il fisco*, 2016, pp 443-450.

⁶⁵ Cfr nota 58.

⁶⁶ Dal punto vista cronologico il filone giurisprudenziale che boccia le ipotesi dell'Amministrazione finanziaria, non ritrovando alcun elemento giuridico affinché tali compensi possano rientrare tra i *fringe benefit*, poggia sulla decisione della Commissione tributaria provinciale (di seguito CTP) di Roma, sez. XLVI, del 13 maggio 2010, n. 252; seguita da più recenti sentenze del medesimo tenore quali la sentenza della CTP di Massa Carrara n.142/2012 e quella della CTP di Bergamo del 22 novembre 2021, n. 4219.

Altra parte della dottrina⁶⁷ è più cauta nel sostenere l'assoluta impossibilità di qualificare redditualmente tali somme corrisposte agli agenti e tuttavia è unanime nel concordare con i più recenti orientamenti giurisprudenziali⁶⁸ che in merito all'individuazione dell'esclusività o meno dell'interesse, attribuiscono l'onere probatorio esclusivamente all'Amministrazione giudiziaria, la quale è dunque costretta a provare documentalmente che i servizi resi dall'agente siano svolti nell'esclusivo interesse del giocatore e non ci sia anche un contestuale vantaggio per la squadra d'appartenenza. Emerge, ancora una volta, anche in relazione a tale problematica, la considerazione circa l'obsolescenza della L. 91/81, derivante dall'atipicità con cui è stato qualificato il rapporto di lavoro dello sportivo, parificato al lavoratore dipendente. Ancora Magliaro e Censi⁶⁹ sostengono, infatti, che la figura dello sportivo si colloca a metà tra quella del lavoratore autonomo e del dipendente, poiché come i dipendenti tradizionali esegue la propria prestazione in favore di un unico committente, ma al contempo la sua atipicità rende necessaria la presenza al suo fianco di un soggetto che funga da intermediario nella ricerca e nella finalizzazione del contratto, il quale soggetto andrà retribuito. Ma tale retribuzione non può essere dedotta dai lavoratori subordinati, ed ecco perché l'Amministrazione tributaria ha posto l'attenzione sui possibili tentativi traslativi al fine di permettere la deducibilità alle società di una spesa a carico del calciatore invece non deducibile. Tuttavia, come è già stato osservato, il rinnovamento attuato con la c.d. riforma dello sport non ha accolto le attese, non prevedendo novità in tema di qualificazione dei redditi degli sportivi professionisti quali la possibile deduzione delle spese sostenute per la loro attività, novità che avrebbero potuto ridurre un gran numero di situazioni conflittuali.

⁶⁷ Su tutti, si consiglia per un approfondimento MAGLIARO A., CENSI S., *Compensi a calciatori di fringe benefits non dichiarati: il Fisco ha l'onere probatorio*, in *Corriere Tributario*, n. 44/2018.

⁶⁸ Sentenza della CTP di Lecce, sezione IV, del 20 settembre 2018, n. 2826.

⁶⁹ si veda MAGLIARO A., CENSI S., *Lo strano caso dei procuratori sportivi, ovvero "quando i dipendenti hanno un procuratore"*, in *Dialoghi tributari*, n. 2/2011, pp. 175-179.

3. La nozione di residenza ai fini fiscali

In ambito tributario è necessario individuare un criterio di collegamento territoriale tra il reddito imponibile e l'imposizione fiscale, affinché si possa applicare l'imposta sui redditi delle persone fisiche. La scelta operata dal legislatore italiano, comune anche ai principali sistemi tributari internazionali, riconosce un ruolo centrale al requisito soggettivo di natura personale della residenza e in quest'ottica occorre soffermarsi sull'articolo 2 del TUIR n. 917/1976, il quale oltre a individuare i soggetti passivi dell'imposta IRPEF al comma 1 (le persone fisiche, residenti e non nel territorio dello Stato), al secondo comma fornisce una serie di requisiti, tra loro alternativi, di natura formale e sostanziale al fine di delimitare la nozione di residenza. Infatti, la norma in esame recita che "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". Il primo requisito, di natura formale, è dunque rappresentato dall'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente⁷⁰ (APR) che avviene per nascita, per esistenza giudizialmente dichiarata e per trasferimento di residenza ad altro comune o all'estero; quest'ultima causa costituisce anche un motivo di cancellazione dai registri, come la morte, anche presunta e l'irreperibilità. In particolare, è previsto, per tutti coloro che hanno intenzione di stabilire la propria residenza all'estero, un obbligo di cancellazione dall'APR e la conseguente registrazione presso l'anagrafe degli italiani all'estero (AIRE). In relazione a tale requisito il Legislatore ha disposto, al comma 2-bis⁷¹ dell'articolo 2 del TUIR, una presunzione legale relativa, secondo la quale la mancata cancellazione dall'APR e la conseguente mancata iscrizione all'AIRE, anche in presenza di un'iscrizione all'anagrafe di un paese estero, non rappresenterà un dato formale opponibile al Fisco

⁷⁰ Il D.P.R. 30 maggio 1989, n. 223 definisce all'art.1 il sistema dell'anagrafe della popolazione residente come "la raccolta sistematica dell'insieme delle posizioni relative alle singole persone senza fissa dimora che hanno stabilito nel Comune il proprio domicilio" e al successivo art.3, comma 2, precisa che "non cessano di appartenere alla popolazione residente le persone temporaneamente dimoranti in altri comuni o all'estero per l'esercizio di occupazioni stagionali o per causa di durata limitata".

⁷¹ Il comma 2-bis statuisce che "Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale".

italiano, che dunque continuerà a ritenere residente il soggetto trasferitosi all'estero, continuando a tassare i redditi ovunque prodotti. In queste situazioni si verifica un'inversione dell'onere probatorio, generalmente in capo all'Amministrazione finanziaria, anche se la Cassazione⁷² si spinge oltre, andando a qualificare la presunzione come assoluta, con conseguente irrilevanza dell'eventuale prova contraria addotta dal contribuente, sostenendo che "in materia fiscale, a differenza di quanto avviene ai fini civilistici, la forma è destinata a prevalere sulla sostanza nell'ipotesi in cui la residenza venga collegata al presupposto anagrafico". Questa corrente interpretativa di natura giurisprudenziale viene però fortemente criticata in dottrina⁷³, adducendo possibili incongruenze col dettato costituzionale di cui all'articolo 53, in relazione al principio di capacità contributiva, e allo stesso tempo sottolineando come, nella disciplina tributaria vigente in altri stati europei, la presunzione abbia invece natura relativa. Accanto al criterio formale appena accennato, l'articolo 2 prosegue citando due requisiti sostanziali, rappresentati dalle nozioni civilistiche del domicilio e della residenza, cui il legislatore tributario rinvia. Pertanto, la residenza è quella disciplinata dall'articolo 43, comma 2 del codice civile, ovvero "la residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale", e ai fini della stabilità della dimora è necessario provare sia l'esistenza dell'elemento oggettivo della permanenza fisica del soggetto nel territorio dello Stato, sia di un elemento di tipo soggettivo rappresentato dalla volontà di dimorare in un determinato luogo. Inoltre, il termine 'abituale' viene inteso dall'elaborazione giurisprudenziale come la consuetudine ad adibire solo un determinato luogo come dimora, sostenendo la teoria dell'unica residenza. La Suprema Corte⁷⁴ ha inoltre affermato che questa non deve presentare necessariamente i caratteri della continuità o della definitività, dato che la residenza "non viene meno per una più o meno prolungata assenza". Lo stesso articolo 43 del c.c., al comma 1, fornisce la definizione di domicilio, inteso quale "luogo in cui essa (la persona) ha stabilito la sede principale dei suoi affari e

⁷² Cass.6 febbraio 1998, n. 1215, in Riv. dir. trib., 1998, IV, 129 e ss.

⁷³ Su tutti si consideri MELIS G., *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano*, in Rass. Trib., 1995, 1042; ID., *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2009, p. 119 e ss.

⁷⁴ Cass. 26 ottobre 1968, n. 3586.

interessi”. L’analisi di tale requisito è sicuramente la più complessa e quella che ha subito una graduale modificazione nel corso del tempo; inizialmente, infatti, con la locuzione ‘affari e interessi’ sia la giurisprudenza che l’Amministrazione finanziaria erano solite riferirsi soltanto alla sfera patrimoniale del soggetto residente, generalmente legata ad una dimora stabile. In modo progressivo si è invece arrivati a sostenere che gli interessi di natura economica possono sussistere anche nel caso in cui il contribuente, pur residente all’estero, continui ad intrattenere rapporti di lavoro o mantenga legami economici con l’Italia, e pertanto si continuerà a considerare l’Italia il luogo in cui sono incentrati i suoi affari e interessi. Allo stesso tempo si assiste ad un’evoluzione della delimitazione della nozione di domicilio, non più solo ancorata alla sua dimensione patrimoniale ed economica, ma anzi in senso estensivo e quindi comprensivo anche di tutti quei rapporti di natura familiare e affettiva⁷⁵. Questo percorso interpretativo che ha portato all’estensione del concetto di domicilio in senso fiscale viene senz’altro condizionato in ambito giurisprudenziale dalla sentenza del celebre “caso Pavarotti”⁷⁶, antecedente all’introduzione del comma 2-*bis* dell’articolo 2 del TUIR, nel quale i giudici di merito ritrovano elementi di prova, che per la loro gravità, precisione e concordanza, testimoniano in modo inequivocabile come il celebre tenore modenese, pur avendo proceduto all’iscrizione presso l’AIRE, avesse mantenuto il centro dei propri interessi familiari e sociali in Italia. Tuttavia, tale indirizzo non è stato positivamente sostenuto da tutta la dottrina, la quale ha avanzato alcune critiche, e muovendo dalla considerazione che la definizione ex articolo 43 c.c. sia prettamente economico-patrimoniale, afferma che il criterio del domicilio venga usato sistematicamente tutte le volte in cui ci sono in gioco interessi economici, mentre al contrario il criterio della residenza rilevi ogniqualvolta ricorra

⁷⁵ A sostenere questa interpretazione estensiva della definizione di domicilio sono tanto la giurisprudenza della Cassazione (Cass. 26 ottobre 1968, n. 3586, 12 febbraio 1973, n. 435), quanto l’indirizzo dell’Amministrazione finanziaria (circ. min. 2 dicembre 1997, n. 304/E).

⁷⁶ Incentrato sul trasferimento fittizio della residenza all’estero, presso uno Stato a fiscalità privilegiata (Principato di Monaco), il caso ha visto l’Agenzia delle Entrate contestare al noto cantante lirico la persistenza del centro effettivo ed affettivo in Italia, basando tale teoria su elementi significativi quali le diverse partecipazioni del tenore in diverse società italiane, o ancora l’ingentissimo patrimonio immobiliare con immobili situati in Italia. Dunque nel febbraio 1999, la CTP di Modena, con la pronuncia n. 985, ha desunto il suo forte legame con l’Italia dal fatto che il suo patrimonio venisse destinato ai propri familiari attraverso donazioni o comunque fosse finalizzato al soddisfacimento di bisogni familiari.

un interesse di natura non patrimoniale, e quindi morale o sociale. Ancora, si afferma che l'orientamento seguito dall'Amministrazione finanziaria finisce per tutelare in maniera eccessiva i propri interessi, mostrandosi fuori tempo rispetto alla situazione odierna connotata da una forte mobilità delle persone, specialmente in relazione alla categoria in esame, quella dei calciatori, i quali sempre più frequentemente producono i loro redditi in differenti paesi. Nonostante queste critiche legittime, occorre menzionare anche il "caso Capello", frutto della risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 351/E del 7 agosto 2008, con la quale il Fisco ha risposto ad un interpello proposto dall'allenatore italiano Fabio Capello, il quale avendo accettato l'incarico di commissario tecnico della Nazionale inglese, si era iscritto all'AIRE dopo aver provveduto a cancellarsi dalle liste anagrafiche del comune di residenza e dopo aver trasferito la propria residenza. Con tale risoluzione, gli Uffici tributari hanno confermato come il soggetto, mantenendo solidi legami familiari e affettivi in Italia, oltre ad una molteplicità di interessi economici, dovesse essere considerato ancora un contribuente italiano. Alla luce dei casi elencati, pare necessario sottolineare che il soggetto che pur essendo residente all'estero, intrattiene molteplici rapporti con il bel paese, venga sottoposto ad un'attenta valutazione da parte dell'Amministrazione finanziaria al fine di essere dispensato dallo status di residente. Nel corso del presente paragrafo si è accennato ai tre requisiti che devono concorrere, anche alternativamente fra loro, per aversi residenza fiscale; accanto a uno di questi, contestualmente è necessario che sia presente il requisito di carattere temporale, che viene individuato nella sussistenza dei presupposti suindicati per "la maggior parte del periodo d'imposta", e cioè per almeno 183 giorni nell'anno solare. Dalla relazione governativa di accompagnamento al TUIR si deduce la ratio di tale requisito, che è quella di "accertare ai fini dell'obbligo della dichiarazione e dell'esercizio del potere di accertamento, il presupposto di un'obbligazione tributaria di periodo, [...] per cui risulta indispensabile precisare per quanta parte del periodo deve sussistere la condizione richiesta". La normativa in esame, inoltre, prevede che il requisito temporale venga verificato in ciascun periodo d'imposta ed è intervenuta la stessa

Amministrazione finanziaria a chiarire alcuni aspetti legati al suo computo⁷⁷. Un simile presupposto, tuttavia, specialmente se posto in relazione con i singoli periodi di imposta, affronterà particolari problematiche nei casi in cui il contribuente si trasferisca all'estero nel corso del periodo d'imposta, e a ben vedere è proprio una delle situazioni che più si verificano nel mondo del calcio odierno⁷⁸. Non di rado, infatti, un calciatore viene ceduto ad una squadra appartenente ad un'altra nazione o magari è lo stesso giocatore che, alla naturale scadenza contrattuale, decide di migrare in un altro paese. Tali cessioni contrattuali devono avvenire in determinati periodi, secondo le norme organizzative interne della FIGC (NOIF), e in relazione alla sessione di calciomercato estiva, tale periodo ha inizio il 1° luglio, creando particolari problematiche dal punto di vista del requisito temporale, dato che un calciatore che viene ceduto il primo giorno della sessione ha già trascorso in Italia 181 giorni (tale è il periodo tra il 1 gennaio e il 30 giugno), ma non essendosi verificato il presupposto della “maggior parte del periodo d'imposta” pari a 183 giorni, questo non sarà considerato contribuente nel relativo periodo d'imposta. Pertanto, in quanto soggetto non residente l'articolo 23 del TUIR dispone l'applicazione del criterio di tassazione c.d. *source-based taxation*, ovvero dello Stato della fonte, che prevede la tassazione dei soli redditi prodotti in Italia; nel caso contrario in cui il calciatore venga ceduto successivamente, ad esempio nel corso del mese di agosto, maturando quindi le condizioni per la sussistenza dello status di contribuente, allo stesso si potrà pertanto applicare il principio del c.d. *worldwide income taxation*, o principio della tassazione mondiale, ovvero il calciatore sarà soggetto a tassazione per i redditi ovunque prodotti nel mondo, e non soltanto per quelli prodotti in Italia. Questi due principi verranno presi in considerazione singolarmente nei prossimi paragrafi e verranno analizzate le possibili implicazioni e problematiche che potranno scaturire dalla loro applicazione, quali la questione della doppia imposizione.

⁷⁷ La circ. min. Fin. n. 201/E del 1996 ha ribadito come nel conteggio dei giorni necessari ad integrare il suddetto requisito vadano considerati: il giorno di arrivo, quello di partenza, i sabati, le domeniche, i giorni festivi e anche i periodi di ferie a condizione che vengano goduti nel paese di collegamento ex art. 2 TUIR.

⁷⁸ Sul tema si veda SACCARDO N., *Considerazioni in materia di perdita e acquisto della residenza in corso d'anno*, in Riv. dir. trib., 2000, IV, p. 63.

3.1. La tassazione dei calciatori residenti

Come si è avuto modo di osservare poc'anzi, i calciatori residenti, alla stregua di qualsiasi altra persona fisica residente in Italia, sono soggetti all'IRPEF in base al principio della tassazione su base mondiale (*worldwide income taxation*) e tale sistema fiscale è analogamente applicato dalla maggior parte dei paesi occidentali. Tale situazione, come si è visto, può comportare il generarsi di situazioni di doppia imposizione, e specialmente in relazione all'ambito del mondo del calcio professionistico, caratterizzato da una forte mobilità dei soggetti, ciò potrebbe verificarsi ad esempio nel caso di trasferte oltre confine dei giocatori con residenza fiscale in Italia, i quali rischiano di veder tassato il proprio reddito sia dallo Stato estero secondo il principio territoriale del c.d. stato della fonte, sia dallo Stato dove ha fissato la propria residenza. Al fine di porre rimedio a tali eventualità, il Legislatore ha previsto la possibilità di evitare la doppia imposizione introducendo un credito per le imposte assolte all'estero ai sensi dell'articolo 165 TUIR. Tale disposizione, contenuta al titolo III, capo II disciplinante i redditi prodotti all'estero e i rapporti internazionali, statuisce al primo comma che "se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione". Quindi affinché sia concessa la detrazione di quanto già pagato nello Stato dove è stato prodotto il reddito, secondo l'art. 165 devono sussistere tre condizioni:

- il reddito venga prodotto all'estero;
- il reddito concorra alla determinazione del reddito complessivo in Italia;
- il pagamento dell'imposta estera, speculare alla natura dell'imposta prevista dal TUIR, sia definitivo.

È necessario porre alcune considerazioni in relazione alle condizioni richieste. Primariamente, è il secondo comma dell'articolo 165 TUIR a specificare l'inciso 'reddito prodotto all'estero', sostenendo che un reddito si considera prodotto fuori dai

confini nazionali facendo riferimento ai criteri reciproci posti dall'articolo 23 del medesimo testo unico per arrivare ad individuare i redditi prodotti in Italia⁷⁹. Quest'ultimo permette di considerare come redditi prodotti in Italia, tra gli altri, in relazione ai calciatori, i seguenti: i redditi da lavoro dipendente svolto all'estero, i proventi derivanti da prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo ex articolo 3, L. 91/81 quando corrisposti da uno Stato estero o da un soggetto ivi residente e i redditi diversi, derivanti da attività svolte all'estero oppure da beni che ivi si trovano. Tuttavia, giova sottolineare che tale strumento creditizio contro la doppia imposizione disposto dall'articolo 165 potrebbe non rilevare nel caso in cui un'imposta estera venisse applicata su un reddito in realtà non prodotto all'estero, data l'insussistenza del collegamento con lo "Stato della fonte". In tali evenienze potrebbe giungere in soccorso l'applicazione di disposizioni stabilite dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni. Ancora, l'articolo 165 prevede il concorso del reddito estero alla formazione del reddito complessivo, pertanto non saranno considerate ai fini del credito d'imposta, le imposte versate su redditi esteri che in Italia sono assoggettati a ritenute alla fonte a titolo d'imposta o ad imposte sostitutive. Ed infine, in relazione alla terza condizione prevista, il Fisco richiede che il pagamento dell'imposta dello Stato estero non sia avvenuto a titolo di acconto, o in via provvisoria e l'imposta sia quindi caratterizzata dalla impossibilità di modificazione a favore del contribuente⁸⁰. Per gli aspetti riguardanti il calcolo del credito per le imposte assolte all'estero va innanzitutto sottolineato come il comma 3 dell'articolo 165 disponga che tale credito vada computato separatamente per ciascun singolo Stato estero, qualora ci sia una concorrenza di più redditi "esteri" (c.d. *per country limitation*). Come si visto, è il primo comma a stabilire la regola generale per il calcolo⁸¹ del *foreign tax credit* e va ricordato che l'accredito delle imposte estere non può essere superiore alla quota d'imposta italiana lorda riferibile al reddito

⁷⁹ Parte della dottrina sostiene che tale principio di reciprocità di cui all'art. 165, comma 2, vada inteso soltanto in relazione ai criteri "positivi" di collegamento dettati dall'art. 23, non anche le esclusioni.

⁸⁰ Si faccia riferimento alle circ.min. Fin. n. 50 del 12 giugno 2002 e n. 9/E del 5 marzo 2015.

⁸¹ La formula utilizzabile per il calcolo del credito è la seguente: reddito estero/reddito complessivo netto, una volta dedotte le perdite fiscali di precedenti periodi di imposta, x imposta lorda italiana, stabilita applicando al reddito complessivo le aliquote previste per i vari scaglioni di reddito dall'art. 11 TUIR.

prodotto all'estero, calcolata in base al rapporto tra reddito prodotto all'estero e reddito complessivo. Nel caso in cui la quota d'imposta italiana lorda sia inferiore rispetto all'imposta all'estero, si avrà un'eccedenza di imposta estera, che non potrà essere utilizzata e andrà persa. Il comma 4 dell'articolo in esame dispone poi la tempistica e i vari adempimenti affinché venga riconosciuto il credito, ovvero la detrazione andrà calcolata “nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero, a condizione che il pagamento a titolo definitivo [dell'imposta estera] avvenga prima della sua presentazione”. Nel caso in cui il pagamento definitivo sia avvenuto successivamente, tale detrazione sarà operata nelle dichiarazioni successive. Infine, requisito necessario al fine di beneficiare di tale credito, è la presentazione della dichiarazione dei redditi e specificamente del reddito prodotto all'estero che ha scontato le imposte estere accreditabili, pena la sanzione comportante la perdita del diritto di credito; accanto a ciò, l'Amministrazione finanziaria ricorda come sia necessario conservare la documentazione fiscale relativamente a tale beneficio.

3.2. La tassazione dei calciatori non residenti

A differenza dei calciatori fiscalmente residenti nel nostro paese, i calciatori professionisti non residenti, come si è già avuto modo di anticipare, saranno soggetti al Fisco italiano secondo il principio di tassazione su base territoriale (c.d. *source-based taxation*), sancito dall'articolo 23 del TUIR, che appunto prevede la tassazione dei soli redditi prodotti in Italia. Preliminarmente, è opportuno rilevare che in via tendenziale un calciatore non residente che viene tesserato da un *club* italiano al fine della disputa del campionato di Serie A, trasferirà il proprio domicilio in Italia, rientrando quindi nella categoria appena esaminata dei calciatori residenti, dato che l'impegno richiesto da preparazione e allenamenti presuppongono il necessario trasferimento nello Stato di appartenenza del nuovo sodalizio sportivo. Un caso particolare può essere rappresentato dai calciatori non residenti che vengono qualificati quali “frontalieri”, ovvero quei calciatori che risiedono in una zona di frontiera di uno Stato e sono tesserati presso una società appartenente alla zona

frontaliera dello Stato confinante, dunque svolgendo all'estero la propria prestazione sportiva derivante da contratto di lavoro subordinato⁸²; in tali casi si farà riferimento, alternativamente, alla disciplina pattizia internazionale o alle Convenzioni bilaterali. Ritornando ai calciatori non residenti, in relazione alla potestà impositiva del Fisco italiano, questi si trovano coinvolti in una serie di situazioni economiche e tributarie che danno luogo ad una pluralità di “manifestazioni reddituali” particolari⁸³, tra le quali:

- il calciatore non residente legato da un contratto con una squadra italiana;
- il calciatore non residente che viene convocato dalla rispettiva Nazionale, italiana o estera;
- il calciatore non residente che partecipa con il proprio *club*, italiano o estero, ad una competizione internazionale;
- il calciatore non residente che produce redditi derivanti dallo sfruttamento del diritto d'immagine.

Lasciando la trattazione della tematica del diritto d'immagine al capitolo successivo, il presente paragrafo si propone di illustrare le altre situazioni relative ai redditi dei calciatori non residenti, verso i quali lo Stato potrà avanzare pretese fiscali al sussistere di determinate condizioni. Innanzitutto, in relazione alla prima situazione inerente la prestazione sportiva del non residente resa a favore del club italiano per la disputa di manifestazioni sportive di carattere nazionale, questa è produttiva di un reddito che, per ragioni tributarie, si qualifica quale reddito di lavoro dipendente. Va anche aggiunto che a tale reddito, i contratti stipulati tra le parti possono prevedere ulteriori fattispecie reddituali di varia natura⁸⁴, che si qualificano anche queste quali

⁸² Tali situazioni sono di volta in volta disciplinate da Convenzioni bilaterali tra paesi frontalieri (l'Italia ha stipulato convenzioni di questo tipo solo con Francia e Austria) o dalla disciplina pattizia di livello internazionale specifica per artisti e sportivi (Modello OCSE). Al fine di approfondire la tematica dei “lavoratori frontalieri” si consiglia il documento pubblicato dalla Direzione Generale degli Studi, *I lavoratori frontalieri nell'Unione europea*, Documento di Lavoro, Serie Affari Sociali, W16A.

(Link articolo: https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary_it.htm)

⁸³ L'indicazione e la trattazione in forma estensiva di tali “manifestazioni reddituali” si ritrova in SACCARDO N., FRISOLI L., *La tassazione dei calciatori non residenti: i redditi da prestazione sportiva*, in BENAZZI A., SACCARDO N., *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, Milano, Ipsoa, 2011, p. 89 e ss.

⁸⁴ Tali specifiche fattispecie reddituali, garantite al calciatore a fronte di particolari prestazioni extracalcistiche sono:

redditi di lavoro dipendente, ad eccezione di quelli consistenti in indennità di mancata occupazione, considerati redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ex articolo 50 del TUIR; quest'ultime indennità vanno corrisposte al calciatore dalla società che ha beneficiato delle indennità di preparazione e promozione, nonostante la cessazione del rapporto tra le due parti. Principio relativo alla tassazione dei calciatori non residenti è rappresentato dal fatto che i redditi percepiti da questi sono tassati in Italia nella misura in cui vengono qualificati quali redditi prodotti nel territorio dello Stato, secondo quanto stabilito dall'articolo 23 TUIR. E nelle fattispecie reddituali appena citate⁸⁵ non è sempre semplice stabilire dove la prestazione, come detto di natura extrasportiva, si sia realizzata; anzi molto spesso si discute in questi casi se la prestazione si sia realmente verificata, e pertanto si farà di frequente ricorso al concetto di "prestazione sportiva potenziale". Diversamente, sarà molto più semplice assoggettare a tassazione in Italia i redditi derivanti dai compensi ricevuti dal calciatore per la l'esecuzione della propria prestazione sportiva nel campionato italiano, in quanto è facilmente dimostrabile, ai sensi delle regole di territorialità dell'articolo 23 TUIR⁸⁶, l'identificazione e il collegamento con il territorio in cui la prestazione si è svolta. Per quanto riguarda le modalità di espletamento dell'obbligazione tributaria, i calciatori non residenti, dovranno subire, ex articolo 23 D.P.R. n. 600/1973, la ritenuta a titolo d'acconto dell'imposta con aliquote previste dagli scaglioni IRPEF, con obbligo di rivalsa da parte del sostituto d'imposta; inoltre il calciatore non residente ha l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi in

-
- i patti d'opzione, con i quali il club si riserva la facoltà di rinnovare unilateralmente il contratto;
 - l'indennizzo riconosciuto dal *club* nel caso in cui il contratto non venga approvato dalla FIGC per colpa dello stesso *club*;
 - il risarcimento del danno nel caso di risoluzione del contratto ad opera del *club*;
 - l'erogazione di premi collettivi o individuali legati ai risultati sportivi;
 - la c.d. indennità di mancata occupazione.

⁸⁵ Cfr. nota precedente.

⁸⁶ Si ricorda che, ai fini dell'argomento in esame, l'art.23 TUIR considera prodotti in Italia e quindi attribuibili al calciatore non residente:

- i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 50;
- le pensioni, gli assegni ad esse assimilati e le indennità di fine rapporto di cui alle lettere a), c), d), e) e f) del comma 1 dell'art. 17 corrisposti da soggetti residenti nel territorio dello Stato, indipendentemente dalle condizioni di cui alla lett. e) del comma 1, art. 23 TUIR;
- i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 50, comma 1, lett. i), TUIR, corrisposti da soggetti residenti nel territorio dello Stato.

Italia. Al contrario, i redditi di lavoro dipendente dal risarcimento del danno in seguito alla risoluzione del contratto operata dal *club* e quelli derivanti dalla mancata approvazione contrattuale della FIGC a causa del comportamento del *club* saranno soggetti a tassazione separata ai sensi dell'articolo 17 TUIR. Altra situazione che ha creato particolari problemi interpretativi è quella che si ha quando i calciatori professionisti vestono la maglia della loro Nazionale. In passato si è lungamente discusso circa la qualificazione giuslavoristica della prestazione del calciatore presso la Nazionale e dei conseguenti compensi e premi ricevuti. Tralasciando le prime interpretazioni e l'istituto del "distacco"⁸⁷ del giocatore dal *club* alla Nazionale, la Corte di Cassazione è infatti intervenuta con la sentenza n. 3303 del 1990 ad affermare come la prestazione resa dai giocatori convocati in Nazionale sia qualificabile, diversamente dalla prestazione sportiva resa per la squadra di *club*, come una prestazione di lavoro autonomo, negando in sostanza il perdurare del vincolo di subordinazione esistente tra *club* e giocatore durante i ritiri e le manifestazioni della rappresentativa nazionale. Pertanto, il rapporto di natura temporanea tra i calciatori e la Nazionale, in quanto espressione della FIGC, si sostanzia in un rapporto di lavoro autonomo, ai sensi dell'articolo 3, comma 2 della L. 91/81⁸⁸, e il regime fiscale in queste situazioni sarà quello previsto dall'articolo 15 della medesima legge sul professionismo sportivo, che rimanda espressamente all'attuale articolo 50, comma 1, lettera *c-bis*)⁸⁹ del TUIR per i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Dunque, in relazione ai redditi percepiti da calciatori non residenti per la Nazionale italiana si farà riferimento ancora una volta all'articolo 23, comma 2, lett. b) del TUIR, secondo il quale tali compensi sono assoggettabili a tassazione secondo il Fisco italiano per il loro intero ammontare, a prescindere dalla nazione in cui la manifestazione sportiva si svolge, poiché tali redditi sono corrisposti dallo Stato italiano, da soggetti residenti

⁸⁷ Ovvero quando il lavoratore, e nel caso di specie il giocatore di *club*, viene posto a disposizione di un altro soggetto (la Nazionale) temporaneamente per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa. Per approfondire il tema della prestazione dei giocatori presso le Nazionali si veda CIANCHI V., *Il rapporto di lavoro degli "azzurri"*, in Riv. dir. sport., 1991, p.283.

⁸⁸ Cfr. capitolo 2, paragrafo 3.3 del presente elaborato.

⁸⁹ Tale art. 50, 1, lett. *c-bis*) prevede espressamente redditi quali "somme o valori in genere [...], percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di una determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica".

in Italia o che ivi abbiano la loro stabile organizzazione. Dal punto di vista del regime fiscale i compensi di questa specifica categoria di “azzurri non residenti” saranno soggetti, ai sensi dell’articolo 24, comma 1-ter, D.P.R. 600/1973, ad una ritenuta a titolo di imposta del 30%, operata dalla FIGC, quale sostituto d’imposta.

Diverso sarà invece il caso riguardante i redditi percepiti da calciatori non residenti i quali prestano la propria attività in favore di una Nazionale estera: in questo caso tali soggetti non saranno assoggettati a tassazione italiana, nemmeno nel caso in cui la partita della Nazionale di appartenenza si sia svolta in Italia, poiché i redditi non saranno considerati prodotti in Italia data la mancanza di collegamento previsto dall’articolo 23 TUIR (la Federazione nazionale estera infatti non è qualificabile come un soggetto residente in Italia). Infine, è doveroso un breve accenno alle ipotesi in cui i calciatori non residenti partecipino con il loro *club*, italiano o straniero, alle manifestazioni sportive internazionali organizzate dalle Federazioni internazionali (il rimando immediato è alle competizioni organizzate dall’UEFA, ovvero la UEFA Champions League, la UEFA Europa League e la UEFA Conference League). Tali manifestazioni hanno assunto una grande importanza nel corso degli anni, soprattutto per la visibilità planetaria che garantiscono, e di conseguenza gli ingenti ritorni economici che producono in favore dei *club*. Va ribadito che la prestazione resa durante questi eventi dai calciatori non residenti in favore di squadre italiane è qualificata quale contratto di lavoro dipendente, come si è già osservato all’inizio del presente paragrafo. I rapporti tra calciatore non residente e squadra straniera saranno invece disciplinati dalla normativa del paese a cui la squadra appartiene, sempre rispettando i contenuti minimi imposti dalla FIFA, organo al vertice del calcio mondiale⁹⁰. Alla luce di quanto affermato, i compensi per le partite di Champions League andranno qualificati quali redditi di lavoro dipendente e dovranno essere necessariamente ripartiti correttamente al fine di determinare la quota parte elargita per le partite della manifestazione giocate in Italia, soggette a tassazione ex articolo 23, comma 1, lettera c del TUIR. Il regime tributario previsto è il medesimo ed è stabilito dall’articolo 23 D.P.R. 600/1973, con le squadre italiane qualificate come

⁹⁰ Con la circolare n. 1171 del 2008, la FIFA ha ribadito che i rapporti tra club e calciatori vanno ricondotti alla disciplina del lavoro subordinato.

sostitute d'imposta, le quali applicheranno ritenute a titolo d'imposta, con obbligo di rivalsa. Diversamente, i club stranieri, non essendo residenti e non avendo una stabile organizzazione, non potranno rivestire tale ruolo e pertanto i calciatori non residenti saranno obbligati a dichiarare i redditi di lavoro dipendente percepiti per le partite svolte in Italia nella dichiarazione dei redditi e ad assolvere all'obbligo impositivo.

4. Le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni e l'articolo 17 del Modello OCSE

Le prestazioni dei calciatori, e comunque degli sportivi in generale, sono caratterizzate da un forte collegamento con una molteplicità di ordinamenti internazionali, tanto a livello sportivo quanto a livello generale. Questi⁹¹, per via della tipicità delle loro prestazioni o per le differenti varietà e notevole entità di redditi percepiti in un breve periodo di tempo, sono i contribuenti con il maggior grado di mobilità internazionale e l'allentarsi dei collegamenti con il territorio di unico Stato ha portato gli stessi a ricercare una residenza fiscale di favore, al fine di minimizzare la tassazione dei propri compensi. Nel paragrafo precedente si è avuto modo di accennare la disciplina tributaria interna, ma occorre sottolineare che in diverse occasioni questa è affiancata dalla disciplina pattizia consistente nelle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni (CDI); quest'ultime vanno a costituire il nucleo di quello che viene definito come "diritto internazionale tributario"⁹², ovvero quell'insieme di norme internazionali relative alla tassazione dei redditi prodotti in più Stati. Pertanto, la disciplina convenzionale concernente l'imposizione fiscale delle prestazioni sportive si prefigge un duplice obiettivo: evitare i fenomeni di doppia imposizione internazionale, e al contempo sanzionare o limitare al minimo i fenomeni di evasione e di elusione fiscale.

⁹¹ In tale ambito la categoria degli sportivi è spesso associata a quella degli artisti, ed infatti è medesima la disciplina stabilita dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

⁹² Si veda sul punto un'ampia dottrina, quale CARPENTIERI L., LUPI R., STEVANATO D., *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, ed. IPSOA-Il Sole 24 Ore, 2003, p.16 e ss.; o ancora UCKMAR V., CORASANITI G., DE' CAPITANI DI VIMERCATE P., CORRADO OLIVA C., *Diritto tributario internazionale (Manuale)*, in *Il Diritto Tributario*, prima serie, coordinato da Antonio e Victor Uckmar, Padova, CEDAM, 2012.

Nel nostro Paese, una convenzione di tale tipo entra in vigore in seguito ad un processo di ratifica parlamentare e al successivo scambio dei documenti di ratifica tra i Paesi contraenti, che ne conferisce piena esecuzione, resa nota dalla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale. È interessante rilevare che attualmente l'Italia ha stipulato tali Convenzioni con 105 Nazioni, e la quasi totalità di queste si conforma al modello *standard* di Convenzione contro le doppie imposizioni, redatto dall'Organizzazione e cooperazione per lo sviluppo economico (OCSE), che sin dal 1963 dedica una specifica disposizione alla ripartizione della potestà impositiva tra gli Stati contraenti nel caso di redditi prodotti da sportivi (e artisti), e che è confermata anche nell'ultima versione pubblicata nel 2017. Tale disposizione, ripresa dalle norme delle CDI, si individua nell'articolo 17 del Modello OCSE, il quale stabilisce che “Nonostante le disposizioni degli articoli 7 e 15, i redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dalle sue prestazioni personali esercitate nell'altro Stato contraente in qualità di artista dello spettacolo, quale artista di teatro, del cinema, della radio o della televisione, o in qualità di musicista, nonché di sportivo, sono imponibili in detto altro Stato. Quando il reddito derivante da prestazioni personali esercitate da un artista di spettacolo o da uno sportivo in tale qualità, è attribuito ad una persona diversa dall'artista o dallo sportivo medesimi, detto reddito può essere tassato nello Stato contraente dove dette prestazioni sono svolte, nonostante le disposizioni degli articoli 7 e 15”⁹³. In sostanza, l'articolo in esame, al primo paragrafo, ribadisce il principio secondo cui anche lo Stato della fonte ha il diritto di esercitare la propria potestà impositiva sui redditi percepiti dagli *sportpersons* per una prestazione in tale Stato (n.d.r. d'ora in poi è escluso ogni riferimento alla categoria degli *entertainers*, ovvero gli artisti, non rilevante ai fini del presente elaborato). Al secondo paragrafo, invece, è previsto che anche il reddito percepito dal calciatore per la propria prestazione

⁹³ Il testo originale indicato nel Modello, rubricato *Entertainers and Sportpersons* è il seguente: 1. *Notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.* 2. *Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsman in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsman are exercised.*

sportiva attraverso l'interposizione di un'altra persona fisica o ente è soggetto a tassazione nello Stato della fonte. La definizione di "sportivi" fornita dal medesimo articolo è alquanto generica, e in dottrina si è a lungo discusso circa l'effettiva ampiezza e quindi a quali categorie di sportivi si potesse riferire; a chiarire la questione è intervenuto il Commentario al Modello OCSE, il quale al paragrafo 5, ha ampliando l'ambito soggettivo di applicazione includendo nella definizione non soltanto gli atleti tradizionalmente detti (quali podisti, saltatori, nuotatori), ma anche quelli che praticano sport differenti come i giocatori di cricket, i tennisti, i piloti automobilistici o i motociclisti, e tra gli anche i calciatori. Vengono invece esclusi e pertanto non godono dello *status* di sportivo ex articolo 17 Modello OCSE, in antitesi con la definizione di professionista sportivo di cui all'articolo 2 della L. 91/81, gli allenatori e i preparatori atletici nonostante la loro attività sportiva sia direttamente collegata alla prestazione sportiva resa dai calciatori. Sotto il profilo oggettivo, si rileva che i calciatori percepiscono corrispettivi di diverso genere, che in relazione alla loro qualificazione contrattuale, possono essere individuati quali redditi derivanti da attività professionale (articolo 7), canoni (articolo 12), redditi da lavoro dipendente (articolo 15) oppure come si è già osservato all'articolo 17, redditi direttamente derivanti dall'attività sportiva. Dalla lettura del già citato articolo 17 si deduce la natura derogatoria di tale disciplina e infatti viene fatta espressa menzione della deroga operante nei confronti dell'articolo 7 Modello OCSE regolante i redditi d'impresa, e dell'articolo 15 del medesimo modello, relativo ai redditi da lavoro: pertanto, i calciatori, a differenza dei lavoratori dipendenti e le attività d'impresa, saranno soggetti a tassazione nello Stato dove esercitano la loro attività sportiva, anche in assenza dei requisiti previsti dagli articoli appena menzionati (la stabile organizzazione e il periodo minimo di permanenza di 183 giorni). Anche il secondo paragrafo dell'articolo 17 è derogatorio alla disciplina prevista dall'articolo 7, prevedendo la tassazione nello Stato della fonte anche per i redditi conseguiti da una società, pur se questa non ha una stabile organizzazione nel medesimo Stato di esecuzione dell'attività. La ratio di tale natura va ricercata nella volontà di rendere più agevole l'emersione di redditi facilmente occultabili, come quelli percepiti dai calciatori: ciò è reso sostanzialmente realizzabile tramite la tassazione alla fonte. Tali

convenzioni assegnano la potestà impositiva allo Stato della fonte solo qualora l'atleta, non residente nel medesimo Stato, abbia percepito un reddito nello Stato della fonte che sia derivante dalle sue prestazioni personali esercitate in quanto sportivo. Queste prestazioni personali sono dunque la manifestazione di un legame che si concretizza tra l'atleta e il reddito percepito; pertanto, in negativo, non andranno considerati quei redditi non sufficientemente legati alla prestazione svolta in tale Stato. In concreto, il pericolo di doppie imposizioni è evitato da una serie di regole distributive della potestà impositiva delle Convenzioni ispirate dal Modello OCSE, ma mancando una c.d. clausola di esclusività è opportuno indicare le differenti modalità. Sono stati ricavati in dottrina⁹⁴ tre criteri che rispondono a tale finalità, ciascuno dei quali distribuisce in modo diverso il prelievo tra i due Stati contraenti, e questi sono:

- l'esenzione nello Stato della fonte, ovvero questo lascia il potere impositivo su determinati redditi allo Stato di residenza;
- l'esenzione nello Stato di residenza, il quale rinuncia alla tassazione sui compensi tassati nell'altro Stato della convenzione, ove vengono prodotti;
- il credito d'imposta, che viene concesso dallo Stato della residenza per le imposte prelevate nello Stato della fonte; quest'ultimo è anche il metodo scelto dall'Italia in tutte le Convenzioni di cui è parte contraente.

Il secondo paragrafo dell'articolo 17 Modello OCSE⁹⁵ verrà analizzato nel dettaglio nel prossimo capitolo, data la rilevanza che assume in relazione allo sfruttamento dei diritti d'immagine e al concetto di *star company*.

5. Agevolazioni fiscali e incentivi: il regime opzionale per neo-residenti, il *Decreto Crescita* e gli effetti sulla competitività del calcio italiano

⁹⁴ Si veda SAPORITO G., *La tassazione degli artisti e degli sportivi*, op.cit., pp. 177-179.

⁹⁵ Per un ulteriore approfondimento sulla dottrina internazionale circa il Modello OCSE si consiglia VOGEL K., *On Double Taxation Convention*, 1997, 980; o ancora WEST C., ROELEVELD J., *Double Taxation Treaty Issues*, in BENAZZI A., SACCARDO N., *La tassazione dei calciatori*, cap. VI, Ipsosa, 2011, p.147 e ss.

Come si è dedotto dalle argomentazioni illustrate nei paragrafi precedenti, il regime fiscale dei calciatori professionisti riveste, assieme alle motivazioni tecniche, tattiche e familiari, un ruolo fondamentale che viene analizzato e considerato attentamente da questa peculiare categoria di contribuenti prima di sottoscrivere un contratto con un determinato *club* di un'altra Nazione. Frequentemente gli Stati, allo scopo di attrarre i migliori talenti sportivi, predispongono regimi impositivi particolarmente favorevoli tanto nei confronti dei calciatori stessi, quanto verso le società sportive, le quali, seppur in via indiretta si vedono avvantaggiate da una fiscalità interna meno rigida, e possono quindi essere competitive sulla scena del calciomercato internazionale. Infatti, a ben vedere, mentre la tassazione relativa ai trasferimenti dei calciatori pur essendo onerosa, si sostanzia in un unico momento, gli effetti dell'imposizione sui differenti redditi da questi prodotti si concretizzano in un periodo molto più vasto e ciò può determinare la scelta di un giocatore. Pur senza soffermarsi su una analisi comparativa dei vari regimi fiscali applicati ai calciatori professionisti in vigore nei principali Paesi europei, che verrà esposta successivamente al capitolo IV del presente contributo, giova sottolineare che, secondo uno studio⁹⁶ pubblicato dal Parlamento europeo nell'ottobre del 2021, il sistema fiscale italiano, alla luce dei recenti incentivi legislativi, è considerato uno dei più attraenti per i *top players* stranieri, data la fiscalità privilegiata per i compensi agli sportivi. Sono due le principali agevolazioni fiscali che negli ultimi anni hanno concesso la possibilità ai club italiani di essere competitivi a livello europeo, permettendo l'arrivo in Italia di giocatori del calibro di Cristiano Ronaldo⁹⁷, tesserato nel luglio 2018 dalla Juventus. E proprio l'arrivo del fuoriclasse

⁹⁶ Si faccia riferimento a HOUBEN R, VAN DE VIJVER A., APPERMONT N., VERACHTERT G., *Taxing professional football in the EU | A comparative and EU analysis of a sector with tax gaps*, studio richiesto dalla commissione per affari economici e monetari del Parlamento Europeo. (Link:[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2021/695451/IPOL_STU\(2021\)695451_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2021/695451/IPOL_STU(2021)695451_EN.pdf)).

⁹⁷ Si è parlato infatti di un *Caso Cristiano Ronaldo*, dato che il suo trasferimento alla Juventus, avvenuto per la cifra record per il calciomercato italiano di 117 milioni di euro, ha rappresentato un notevole beneficio non soltanto per la *superstar* portoghese, ma anche per la Juventus e l'intera Serie A. Il club bianconero, infatti, ha visto aumentare i ricavi in tutti i settori: l'aumento del 30% del prezzo dei biglietti per le partite casalinghe ha comportato un incremento di dieci milioni rispetto alla stagione precedente per quanto riguarda i c.d. *match day revenues*, ma allo stesso tempo ingenti ritorni economici si sono avuti in termini di *merchandising*, in ambito di diritti televisivi e nuove o rinnovate sponsorizzazioni commerciali. Da segnalare anche il balzo in avanti effettuato dalla Juventus in termini di immagine a livello planetario, rappresentato dall'esponenziale aumento dei sostenitori del *club* su tutte le piattaforme *social*, considerato

portoghese rappresenta il massimo esempio dei benefici comportati dalla prima misura legislativa in esame, costituita dal regime opzionale per i neo-residenti. Tale regime è previsto dall'articolo 24-*bis*⁹⁸ del TUIR, introdotto con la legge di bilancio 2017 (la L. 232/2016), il quale ha l'obiettivo di attirare e quindi sottoporre a tassazione in Italia una particolare categoria di soggetti, costituita dai soggetti ad alto reddito, i c.d. *High Net Worth Individuals*⁹⁹ (di seguito HNWI). A quest'ultimi che trasferiscono la propria residenza nel nostro Paese è concessa la facoltà di scegliere di applicare un'imposta sostitutiva dell'IRPEF per i redditi prodotti fuori confine nella misura forfettaria di centomila euro (*flat tax*), a prescindere dalle somme percepite, per ogni anno d'imposta in cui è valida l'opzione. I presupposti per poter beneficiare di tale opzione sono due: il primo è il medesimo previsto per l'assoggettamento a tassazione IRPEF (requisito temporale dei 183 giorni più, alternativamente, uno dei tre requisiti ex articolo 2 TUIR) mentre il secondo prevede che il neo-residente non sia stato fiscalmente residente in Italia per 9 anni degli ultimi 10 periodi d'imposta, e non è richiesta la continuità di tale assenza. La procedura d'accesso al regime, che non prevede limitazioni in merito alla nazionalità dei beneficiari, ed è quindi applicabile anche ai cittadini italiani residenti all'estero, deve essere avviata dal contribuente ed è prevista la possibilità di estensione dei medesimi benefici anche per i familiari (venticinquemila euro per ogni familiare, per periodo d'imposta, aggiunto al regime). Altri rilevanti benefici previsti dal regime opzionale consistono nell'esonero dal monitoraggio fiscale e dalla non applicazione nei confronti dei contribuenti beneficiari dell'imposta di successione. L'ambito oggettivo di applicazione è disciplinato dal primo comma dell'articolo 24-*bis* TUIR, il quale prevede l'individuazione dei redditi tassati¹⁰⁰ tramite la lettura congiunta dell'articolo

il peso del fuoriclasse portoghese, ad oggi di gran lunga il personaggio mondiale più seguito al mondo con oltre 705 milioni di *follower* aggregati tra i principali *social networks* quali Facebook, Instagram e Twitter.

⁹⁸ Rubricato "Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia".

⁹⁹ Si veda SASSU G., *La tassazione forfettaria degli HNWI neo-residenti in Italia*, in *Novità fiscali*, 2018, X, pp 422-433.

¹⁰⁰ Questi sono: i redditi fondiari derivanti da beni immobili che si trovano in territorio estero, i redditi di capitale corrisposti da soggetti residenti all'estero; i compensi per prestazioni sportive svolte in un altro Stato; i redditi da lavoro subordinato o autonomo prestato all'estero e i redditi d'impresa provenienti da attività esercitate mediante stabili organizzazioni all'estero.

165, comma 2 e l'articolo 23 del TUIR. La durata del regime opzionale è di quindici anni dall'anno di attivazione dell'opzione e non sarà possibile una proroga; alla scadenza i redditi esteri verranno assoggettati secondo le disposizioni ordinarie. Pertanto, ritornando al *Caso Cristiano Ronaldo*, appare ora più chiaro che la tassazione forfettaria dei suoi redditi prodotti all'estero ha rappresentato un'opzione assai vantaggiosa dal punto di vista fiscale, dato anche il suo ingentissimo patrimonio: infatti, sono rientrati nel regime disciplinato dall'articolo 24-*bis*, non solo i redditi derivanti dalle sue prestazioni con la Nazionale portoghese, o i dividendi corrisposti da società estere da lui partecipate, ma soprattutto quelli derivanti dalle sponsorizzazioni erogate da società con sede estera o scaturenti dallo sfruttamento dei diritti di immagine. Un'altra importante agevolazione fiscale, che ha contribuito indirettamente ad aumentare l'*appeal* delle squadre italiane, è rappresentata dalla normativa sui lavoratori c.d. impatriati (i benefici tuttavia non sono cumulabili con quelli derivanti dall'articolo 24-*bis*, pertanto il calciatore si troverà a dover scegliere uno dei due regimi opzionali). In origine l'articolo 16 del D.Lgs. n. 147/2015 era riferito soltanto a soggetti lavoratori all'estero con posizioni apicali, altamente qualificate o comunque specializzate, quali docenti e ricercatori, al fine di attrarre risorse umane di notevole importanza (la c.d. politica del "rientro dei cervelli"). Tale normativa è stata modificata dalla Legge n. 58/2019 in sede di conversione del D.L. n. 34 del 2019, meglio noto come c.d. *Decreto Crescita*, con il quale si è assistito ad un allargamento della platea dei possibili soggetti beneficiari. Conseguentemente, è stata prevista una disciplina particolare dedicata agli sportivi professionisti. Tali regole speciali, applicabili soltanto nei confronti degli sportivi professionisti¹⁰¹ individuati dalla L. 91/81 (atleti, allenatori, direttori tecnico-sportivi e preparatori atletici) prevedono che questi rispettino, ai fini dell'applicabilità dell'opzione, i seguenti tre requisiti, ovvero:

¹⁰¹ Diversamente ai calciatori dilettanti viene applicata la disciplina originaria prevista dal D.Lgs. n. 147/2015, consistente in una detassazione complessiva che ammonta al 70%, quindi una base imponibile calcolata sul 30% dei redditi prodotti; inoltre la tassazione risulterà del 10% dei redditi nel caso in cui il trasferimento della residenza fiscale sia effettuato in una regione del Sud Italia. Tale agevolazione ha una durata massima quinquennale, estendibile a dieci nel caso il soggetto contribuente abbia figli minorenni o sia proprietario di un immobile di tipo residenziale.

- non siano stati residenti fiscalmente (ex articolo 2 TUIR) in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il trasferimento;
- si impegnino a risiedere nel nostro Paese, dove beneficiano dell'opzione, per almeno due anni, intesi come annualità di residenza fiscale italiana¹⁰²;
- svolgano la loro futura attività lavorativa prevalentemente in Italia.

Tale disciplina speciale è applicabile, come si è visto anche per il regime opzionale di cui all'articolo 24-*bis* TUIR, anche al cittadino italiano espatriato non registrato presso l'AIRE, a condizione che abbia avuto la residenza presso un Paese estero ai sensi di una Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni, e tale residenza estera di natura convenzionale sia durata almeno due anni. L'agevolazione fiscale prevista per i calciatori professionisti consiste nella non imponibilità del 50% dei redditi derivanti da lavoro subordinato o autonomo, a differenza del 70% previsto nell'ordinario regime degli impatriati, con la conseguenza che la base imponibile ai fini IRPEF sarà rappresentata dal restante 50% e avrà una durata massima di cinque periodi d'imposta, che si estende per ulteriori cinque anni nel caso di nascita di un figlio o in caso di acquisto di un'unità immobiliare di tipo residenziale sul territorio italiano. Dopo aver visto i meccanismi applicativi della legge, si vuole sottolineare che, come si è avuto modo di accennare, il beneficio influisce indirettamente anche sulle finanze dei *club*. Questi, infatti, in sede di contrattazione con i giocatori si accordano sulle cifre degli stipendi da corrispondere sempre considerando la cifra al netto, accollandosi integralmente la tassazione, rappresentata quasi integralmente proprio dall'aliquota sull'imponibile IRPEF. In sostanza, i club, grazie alla normativa prevista dal *Decreto Crescita*, hanno la possibilità di essere più competitivi e di beneficiare di un risparmio considerevole in merito al monte ingaggi, dato il minor costo dei salari al lordo¹⁰³.

¹⁰² Cfr. la Circolare ministeriale dell'Agenzia delle Entrate n. 17/E/2017 dove viene chiarito che deve farsi riferimento alle annualità in quanto periodi d'imposta. La stessa, inoltre, stabilisce che i due regimi fiscali opzionali, quello per gli impatriati e quello per i neo-residenti, sono esclusivi e tra loro non sono cumulabili in capo allo stesso soggetto per il medesimo periodo d'imposta.

¹⁰³ Per chiarire si fornisce un esempio: prima del gennaio 2020, uno stipendio di 5 milioni netti gravava sulla società per circa 9,3 milioni lordi. Ora se una società decidesse di investire 9,3 milioni lordi sul salario di un giocatore, questo vorrebbe dire garantire allo stesso uno stipendio superiore e più competitivo, pari a 6,2 milioni netti nella prima stagione e addirittura 7,3 milioni netti per le quattro stagioni successive. Il

Inoltre, i calciatori professionisti impatriati che decidono di aderire al regime opzionale sono tenuti a corrispondere un contributo di solidarietà pari allo 0,5% dei redditi assoggettati al potere impositivo statale; tale somma viene destinata alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, che la destina al potenziamento dei settori giovanili sportivi. Allo stesso tempo il Legislatore non ha esteso ai calciatori gli ulteriori benefici previsti nella disciplina ordinaria per i casi in cui il trasferimento della residenza sia in una delle regioni dell'Italia meridionale o i soggetti lavoratori abbiano almeno tre figli minorenni a carico; queste limitazioni seppur non particolarmente convincenti, rientrano in un'ottica restrittiva del Legislatore verso il *Decreto Crescita* applicato ai calciatori, che appunto aveva come finalità principale l'immigrazione di risorse intellettuali nel nostro Paese e non tanto di prevedere facilitazioni fiscali per soggetti che percepiscono retribuzioni milionarie. Negli ultimi anni, inoltre, si è sviluppata una fronda contraria a tale agevolazione, basata su motivi tendenzialmente calcistici e sostenuta principalmente dalla Associazione Italiana Calciatori, dalla FIGC e dalle Leghe inferiori, i quali imputano anche al *Decreto Crescita* la carenza di insuccessi delle squadre nazionali italiane, culminata soprattutto nella mancata qualificazione ai Mondiali del 2022 in Qatar, e soprattutto la cristallizzazione dei settori giovani italiani. Ciò perché le società italiane, attraverso le riduzioni fiscali previste, trovano più conveniente l'acquisto di giocatori stranieri, il cui costo fiscale sugli stipendi è inferiore rispetto a quelli dei calciatori residenti in Italia e per questo motivo si è sostenuto che tale regime agevolativo porti uno squilibrio sul mercato.

Tale situazione investe anche le rose delle squadre giovanili, ormai composte in larga parte da giocatori stranieri, con conseguenze negative per i vivai italiani. Alla luce di

risparmio è evidente soprattutto analizzando il monte ingaggi di un club come la Juventus, che ha notevolmente beneficiato del *Decreto Crescita* per acquistare talenti provenienti dall'estero. Infatti, si pensi a titolo d'esempio agli acquisti dei calciatori De Ligt, Rabiot e Morata, i quali percepiscono al netto 8, 7 e 5 milioni, al lordo con il beneficio fiscale costano al *club* di Torino rispettivamente 10,48, 9,17 e 9,25 milioni di euro; pertanto senza benefici la Juventus avrebbe un monte ingaggi totale più pesante del 13%. (dati consultabili sul sito specializzato Calcio&Finanza al seguente link: <https://www.calciofinanza.it/2021/11/05/stipendi-calciatori-senza-decreto-crescita/>).

tali critiche, recentemente si è arrivati ad una proposta di modifica¹⁰⁴ della disciplina in esame, che prevede alcune limitazioni al ricorso agli sgravi fiscali: è stato previsto, infatti, che potranno ricorrere al vantaggio fiscale solo i soggetti che hanno da contratto una retribuzione di almeno un milione lordo e che al contempo abbiano compiuto almeno il ventesimo anno di età. Giova infine ricordare che il regime agevolativo per gli impatriati¹⁰⁵ deve essere richiesto direttamente dal calciatore al club di appartenenza, in qualità di sostituto d'imposta, e in tale dichiarazione eseguita in forma scritta secondo il D.P.R. n. 445/2000, devono essere indicate le condizioni sussistenti e l'impegno a risiedere in Italia per almeno due anni. La mancanza della documentazione atta a dimostrare la residenza biennale all'estero e il venir meno della residenza in Italia in corso di beneficio comportano la decadenza dell'agevolazione, e in seguito a questi due possibili accadimenti l'Agenzia delle Entrate può attivarsi con un avviso di accertamento ai fini del recupero dei benefici già fruiti, con l'applicazione delle relative sanzioni per infedele dichiarazione, e l'aggiunta degli interessi.

¹⁰⁴ Tale modifica, da considerarsi di scarsa entità, è contenuta in un emendamento proposto dal senatore Nannicini al c.d. *Decreto Sostegni Ter*, che è stato approvato in Commissione Bilancio al Senato lo scorso maggio.

¹⁰⁵ Per un approfondimento generale sul tema si veda MIGLIORINI F., *Sportivi impatriati in Italia con tassazione privilegiata*, in *Fiscomania.com*, 2019.

CAPITOLO III

IL DIRITTO D'IMMAGINE DEL CALCIATORE, IL SUO SFRUTTAMENTO E LE PROBLEMATICHE CONNESSE

Im ambito sportivo, e specialmente in quello calcistico, le prestazioni sportive dei singoli campioni vengono apprezzate da un pubblico sempre più vasto, e secondo i risultati di un recente studio¹⁰⁶, le modalità di manifestazione di interesse verso “*The Beautiful Game*”¹⁰⁷ stanno evolvendo, con sempre più soggetti, i c.d. *Icon Imitators*, maggiormente appassionati a specifici giocatori piuttosto che alle squadre di club o alle competizioni in sé, disposti quindi a spendere denaro non più soltanto per le maglie da gioco dei propri idoli, ma anche acquistando prodotti specificamente dedicati o pubblicizzati da questi ultimi, quali profumi, scarpe, collezioni speciali di abbigliamento. Per tale ragione assume ancor più rilevanza il tema dell'utilizzo dell'immagine dei giocatori per scopi commerciali e pubblicitari, che sarà l'oggetto del presente capitolo. Si partirà dalla definizione del concetto di diritto di immagine nella sua dimensione civilistica, per poi sviluppare alcune tematiche quali le diverse modalità di sfruttamento del diritto di immagine in ambito sportivo e la complicata qualificazione impositiva delle somme derivanti da tale commercializzazione. Successivamente, l'analisi di un caso celebre permetterà di avere uno sguardo d'insieme sui possibili illeciti vantaggi fiscali e sugli strumenti di pianificazione fiscale attuati da calciatori e società sportive al fine di minimizzare il prelievo fiscale.

¹⁰⁶ Lo studio “*Fan of the future*”, promosso e pubblicato nel 2020 dall'ECA, l'associazione che rappresenta i club a livello europeo, ha infatti evidenziato come più di due terzi della popolazione mondiale è avvicinabile al mondo del calcio, costituendo una potenziale platea di nuovi *follower* di enormi dimensioni. Contestualmente, i risultati del rapporto (alla base della proposta di un nuovo modello di Superlega da parte di 12 club europei, aspramente contrastato da UEFA e istituzioni politiche europee) hanno messo in evidenza come i c.d. *Club Loyalists*, ovvero i sostenitori tradizionali di una squadra e i c.d. *Football Fanatics*, gli appassionati di calcio a livello generale, verranno presto superati da una nuova categoria componente la *fanbase* calcistica, rappresentata dagli *Icon Imitators*, appunto esclusivamente legati ai propri idoli.

¹⁰⁷ Tale è la definizione del calcio resa popolare dal celebre campione brasiliano Pelè, il quale riprese l'originaria citazione del 1958 ad opera del commentatore sportivo inglese Stuart Hall.

1. Natura giuridica del diritto d'immagine

Pare necessario, dunque, prima di analizzare nel dettaglio il diritto di immagine in ambito sportivo, fornire le coordinate civilistiche e giungere ad una definizione del diritto di immagine. Innanzitutto, nell'ordinamento italiano, con l'utilizzo del termine "immagine" si suole riferirsi a quel segno distintivo essenziale diretto a rappresentare le sembianze, l'aspetto fisico del soggetto nonché l'espressione e il modo di essere dello stesso, volto a garantire ad ogni individuo un grado di riservatezza personale che non si vuole condiviso con i terzi. Parte della dottrina¹⁰⁸ e una giurisprudenza giunta ad unitarietà fondano la tutela dell'immagine sulle norme a protezione della riservatezza, e pur senza una esplicita menzione del testo costituzionale, ritrovano la tutela nell'articolo 2 della Costituzione, il quale riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'individuo sia nella sfera individuale che in quella collettiva. Anche la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU) è intervenuta sulla questione con una pluralità di sentenze¹⁰⁹, comprendendo il diritto d'immagine nella più ampia nozione di vita privata dell'individuo, e per questo meritevole di tutela e di protezione dall'abuso altrui. A prima vista, non sono poi tante le disposizioni che forniscono una regolamentazione chiara e precisa sul tema, ma tra le previsioni legislative che vanno menzionate occorre necessariamente partire dall'articolo 10 del codice civile. Questo stabilisce che "qualora l'immagine di una persona [...] sia stata esposta, o pubblicata fuori dei casi in cui l'esposizione o la pubblicazione è dalla legge consentita, ovvero con pregiudizio al decoro o alla reputazione della persona stessa, l'autorità giudiziaria, su richiesta dell'interessato, può disporre che cessi l'abuso, salvo il risarcimento del danno". Come si può osservare, il Legislatore non ha quindi fornito una definizione testuale dell'immagine, bensì si è premurato di stabilire la tutela garantita a tale diritto contro l'eventuale abuso dei terzi, consistente appunto nell'opposizione da parte del soggetto titolare ad una eventuale esposizione o pubblicazione della propria immagine non consensuale. In via indiretta si arriva quindi a sostenere che il consenso alla

¹⁰⁸ Cfr. GIUFFRIDA A., *Il diritto all'immagine*, in CENDON P. (a cura di), *Diritti della personalità*, Torino, 2000, pp. 204-205.

¹⁰⁹ Si vedano le più recenti pronunce quali: CEDU, 6 aprile 2010, n. 184/06, *Saaristo e altri c. Finlandia*; CEDU, 19 settembre 2013, n. 8772/10, *Von Hannover c. Germania*).

pubblicazione dell'immagine permette al soggetto titolare di trarne giovamento dal punto di vista economico, e in caso di illegittima utilizzazione di terzi, questo potrà adire l'autorità giudiziaria a fini risarcitori.

Tuttavia, lo stesso articolo 10 prevede una riserva di legge stabilendo che in alcuni casi è la essa stessa a consentirne l'esposizione o la pubblicazione. Tali situazioni sono ricavabili confrontando la disciplina codicistica con gli articoli 96 e 97 della L. 633/1941, la c.d. Legge sul diritto d'autore. Tale legislazione, pur riferendosi al concetto di "ritratto", ritenuto dalla dottrina sinonimo del termine "immagine", stabilisce all'articolo 96 che senza il consenso della persona interessata, "il ritratto non può essere esposto, riprodotto o messo in commercio" ma contestualmente prevede delle eccezioni che vengono disciplinate dall'articolo seguente¹¹⁰. Di conseguenza, è pubblicabile l'immagine ai fini della sicurezza pubblica, o quando è funzionale alla promozione culturale, scientifica o soprattutto quando è connessa all'esercizio del diritto di informazione su fatti di interesse pubblico o avvenuti in pubblico. Desta particolare attenzione ai fini della tematica del presente capitolo il concetto della "notorietà", che viene frequentemente citata come causa giustificativa di un'utilizzazione spesso oltre i limiti dell'immagine dei calciatori professionisti. Tuttavia, sulla scorta di un orientamento giurisprudenziale unitario¹¹¹, tale concetto non è sufficiente alla pubblicazione anche qualora l'evento abbia natura pubblica; viene infatti richiesto, ai fini dell'articolo 97, che scopo e modalità di pubblicazione siano orientate prevalentemente a soddisfare un bisogno di informazione e conoscenza riguardo il calciatore o le sue attività.

Si pone un esempio in relazione all'immagine dei calciatori: sarà consentita, ai sensi della disposizione anzidetta, la pubblicazione su un quotidiano dell'immagine di un calciatore, pur senza il suo consenso, nell'atto di festeggiare la vittoria di un trofeo, mentre non sarà ammessa la pubblicazione della medesima immagine quale *poster* da

¹¹⁰ Il testo dell'articolo 97 è il seguente: "Non occorre il consenso della persona ritratta quando la riproduzione dell'immagine è giustificata dalla notorietà o dall'ufficio pubblico coperto, da necessità di giustizia o di polizia, da scopi scientifici o culturali, o quando la riproduzione è collegata a fatti, avvenimenti, cerimonie di interesse pubblico o svoltisi in pubblico. Il ritratto non può tuttavia essere esposto o messo in commercio, quando l'esposizione o messa in commercio rechi pregiudizio all'onore, alla reputazione od anche al decoro della persona ritrattata".

¹¹¹Cass. n. 1503/1993; Cass. n. 5175/1997; Cass, n. 8838/2007; Cass. n. 24221/2015.

collezione o calendario accessorio al quotidiano; ciò perché nel primo caso il fine è strettamente informativo, mentre nel secondo caso emerge la finalità puramente commerciale dell'operazione. Diversi sono i casi giurisprudenziali celebri¹¹²: partendo dal *Caso Mazzola*, riguardante bambole con la rappresentazione delle sembianze del calciatore Mazzola, ritenuto il primo esempio di interpretazione giurisprudenziale circa i limiti alle cause di estensione previste dall'articolo 97 sul diritto d'autore, con il rigetto della notorietà quale causa della vendita di tali bambole, fino ad arrivare a casi più recenti riguardanti i calciatori Rivera e Maradona, i quali hanno contestato la vendita senza il loro consenso di dvd contenenti immagini relative alle loro prestazioni sportive e momenti extra campo: va evidenziato che in questi due ultimi casi i Tribunali, rispettivamente di Milano e Napoli, sono giunti a soluzioni in parte opposte, ritenendo nel caso dell'ex giocatore del Milan accolto il ricorso contro il quotidiano *La Gazzetta dello Sport* soltanto per la parte relativa alla diffusione delle immagini riguardanti momenti al di fuori del campo e non anche per le sequenze relative alle azioni di gioco, caratterizzate maggiormente da una funzione storico-informativa, mentre i giudici partenopei hanno ritenuto interamente lesivo l'interesse prevalentemente lucrativo-commerciale della Società Sportiva Calcio Napoli nella vendita dei dvd dedicati ai goal segnati da Maradona.

2. Lo sfruttamento del diritto di immagine nel contesto calcistico

Dopo aver trovato un rimando normativo di natura civilistica, la lente di ingrandimento si concentra ora sullo sfruttamento del diritto d'immagine nel panorama calcistico. L'industria dello sport e in modo particolare quella del calcio si fonda proprio su un molteplici sfruttamento dell'immagine, che comprende le immagini degli eventi sportivi, delle federazioni sportive organizzatrici, dei *club* partecipanti e soprattutto dei calciatori protagonisti. Per questi ultimi, a determinati

¹¹² Un'analisi di tutti questi casi celebri si ritrova in NOVAZIO C., *Il diritto d'immagine in ambito sportivo*, in COLANTUONI L., et al. *Diritto sportivo*, Torino, Giappichelli Editore, 2009. Si segnala inoltre FACCI G., *Il diritto di immagine del noto campione sportivo tra esigenze di pubblica informazione e finalità commerciali*, in *Responsabilità civile e previdenza*, fasc. 5, 2015, p.1618.

livelli, gli introiti economici derivanti dalle sponsorizzazioni (e quindi dallo sfruttamento della propria immagine) diventano economicamente rilevanti tanto quanto lo stipendio pagato dal *club* (si pensi ai maxi-guadagni di Cristiano Ronaldo o Lionel Messi, i quali solo menzionando la sponsorizzazione tecnica percepiscono, rispettivamente da Nike e Adidas, sedici e diciotto milioni di euro).

Va inoltre, tenuto in considerazione che tali accordi commerciali permettono ai calciatori di avere un'entrata molto più stabile e duratura, che spesso si prolunga per molti anni oltre il ritiro dalle competizioni, a differenza della retribuzione per le prestazioni sportive, destinata a rappresentare un'entrata sicuramente cospicua ma limitata a pochi anni di carriera.

In epoca moderna si è assistito ad uno notevole allargamento dei vari ambiti in cui l'immagine di un giocatore può essere rilevante dal punto di vista commerciale, non limitandosi più, come in passato, soltanto al luogo in cui si svolge l'evento sportivo, ma seguendo il calciatore in ogni momento della sua giornata, potendo, pertanto, intercettare il suo pubblico di sostenitori-consumatori potenzialmente ovunque. Come si è già avuto modo di notare, i *social media* hanno giocato un ruolo molto importante nell'evoluzione di questo ultimo decennio, con i profili digitali dei giocatori che sono ormai diventati uno degli strumenti principali per veicolare messaggi promozionali. Questi vanno ad aggiungersi ai più tradizionali esempi di utilizzazione a fini economici dell'immagine quali il *merchandising*¹¹³, ovvero la promozione di una determinata categoria di prodotti, la realizzazione di *spot* pubblicitari o ancora l'*endorsement*¹¹⁴, rappresentante una forma di accreditamento di un prodotto, un brand o un servizio da parte di un soggetto come il calciatore, capace di influenzare i

¹¹³ Si intende quel contratto attraverso il quale il titolare di un segno distintivo (*merchandisor* o licenziante) cede ad un altro imprenditore (*merchandisee* o licenziatario) il diritto alla sua utilizzazione per contrassegnare prodotti o caratterizzare servizi in un settore diverso rispetto a quello in cui il segno ha assunto notorietà, al fine di trarne un tornaconto economico. In genere, quest'ultimo si realizza attraverso la previsione di una percentuale sui guadagni del licenziatario (*royalties*).

¹¹⁴ È inteso *endorsement* quel contratto con il quale un soggetto, detto *endorser*, tendenzialmente dotato di particolare notorietà, si impegna ad utilizzare, in via esclusiva, nell'esercizio ufficiale della propria attività professionale, i prodotti realizzati da una determinata impresa, concedendo a quest'ultima l'utilizzo della propria immagine per la promozione degli stessi.

comportamenti d'acquisto dei suoi *follower*-consumatori. Detto ciò, la dottrina¹¹⁵ individua due modelli operativi ai quale conformare le varie forme di sfruttamento d'immagine appena citate:

- la concessione in licenza a soggetti terzi di un marchio registrato direttamente dal calciatore (si pensi all'esempio di Cristiano Ronaldo e del suo marchio CR7);
- altre forme di sfruttamento dell'immagine, tra le quali oltre alle sponsorizzazioni, le esibizioni pubbliche e la pubblicità si includono anche i già citati contratti di *merchandising* e di *endorsement*.

In relazione ai predetti modelli si segnala anche che l'uso a fini economici del diritto d'immagine che può essere concesso dal calciatore, in via alternativa, direttamente alla propria squadra o ad un soggetto terzo.

Tuttavia, il diritto di sfruttamento dell'immagine dei calciatori è soggetto frequentemente a limitazioni più o meno rigide, proprio in funzione della specialità che caratterizza tali soggetti. Infatti, in relazione all'ambito in cui l'immagine dei calciatori è maggiormente evocativa, ovvero durante la prestazione sportiva, quindi durante le partite, i calciatori devono prima di tutto rispettare i prioritari diritti di sfruttamento commerciale dell'evento sportivo e degli enti organizzatori e governativi a livello sportivo. Ecco, dunque, che durante una partita di Champions League, l'UEFA avrà il diritto esclusivo e preminente di riprendere e distribuire le immagini dei giocatori. Allo stesso tempo il diritto individuale dei giocatori passa in secondo piano e soprattutto mai un interesse commerciale privato potrà confliggere con quello collettivo¹¹⁶. Va inoltre ribadito che, negli sport di squadra come il calcio, sono i

¹¹⁵ Cfr. SACCARDO N., FRISOLI L., CASTELLANO P., *La tassazione dei calciatori non residenti: i redditi dallo sfruttamento economico dell'immagine*, in BENAZZI A., SACCARDO N., *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, cit. p.118 e ss.

¹¹⁶ Si pensi al caso di *ambush marketing* (ovvero il tentativo di associare un *brand* a un grande evento mediatico per beneficiare, in modo parassitario, della visibilità e risonanza mediatica di quest'ultimo, ovvero senza avere nessun collegamento con l'evento medesimo e tanto meno senza sostenere i costi necessari per diventarne sponsor ufficiali) che vide coinvolto il giocatore danese Nicklas Bendtner, attaccante della Nazionale danese, il quale durante una partita degli Europei 2012, in occasione dei festeggiamenti per il suo secondo gol contro il Portogallo, mostrò un paio di mutande griffato da una casa di scommesse irlandese, *Paddy Power*. L'UEFA, al fine di tutelare i propri *partner* commerciali, decise di squalificarlo per la partita successiva e gli comminò una sanzione pecuniaria di centomila euro, che venne pagata però dallo stesso *sponsor*.

contratti collettivi e individuali che disciplinano i legami contrattuali tra *club* e atleti e prevedono anche le eventuali limitazioni dello sfruttamento economico all'utilizzo dell'immagine.

Tali contratti di lavoro possono prevedere, in relazione alla tematica in esame, tre diverse fattispecie:

- può essere disposta una clausola contrattuale, che richiama gli articoli 8 e 9 della Convenzione sulla Pubblicità¹¹⁷, con la quale il calciatore riconosce alla sua società sportiva il diritto di stipulare con terzi accordi per la promozione, la pubblicità e la commercializzazione della sua immagine intesa come parte integrante della squadra nel suo complesso (contratti che ad esempio avranno ad oggetto l'apposizione di nomi, simboli sulle divise da gioco, o potranno riguardare eventi pubblicitari ai quali i giocatori dovranno partecipare, o ancora l'utilizzo delle fotografie di gruppo per scopi commerciali);
- può essere presente una disposizione contrattuale con la quale il calciatore, in quanto singolo, in cambio di un compenso economico che si aggiunge al normale stipendio, concede al club il generale diritto di sfruttamento economico dell'immagine (c.d. *naked* o *blanket contract*)¹¹⁸. Il club, dunque, potrà decidere come ritiene più opportuno, circa lo sfruttamento dell'immagine e potrà ad esempio dare il diritto in concessione ad un terzo;
- può esser disposta una clausola contrattuale che preveda la corresponsione di una somma *tantum* da parte del club al fine di compartecipare ai ricavi percepiti dal calciatore per lo sfruttamento economico della propria immagine.

¹¹⁷ La “Convenzione per la regolamentazione degli accordi concernenti attività promozionali e pubblicitarie che interessino le società calcistiche professionistiche ed i calciatori loro tesserati” è stata stipulata tra Leghe professionistiche e AIC a Milano il 23 luglio 1981, poi modificata nel 1984 e da ultimo aggiornata nel 1987 e infine disdettata dalle parti nel 2012 con un accordo collettivo. Tuttavia, la disciplina ivi espressa è ancor oggi il fondamento a cui si riferiscono i moduli del contratto-tipo.

¹¹⁸ Tali contratti, con i quali i calciatori si “spogliano” di tutti i diritti di sfruttamento della propria immagine per cederli alla società sono principalmente utilizzati in Inghilterra e Germania. In Italia l'unica società che fa ricorso ai *naked contract* è la SSC Napoli, che rivendica il diritto di sfruttare *in toto* i diritti d'immagine dei calciatori e ciò in alcune occasioni ha comportato rallentamenti o interruzioni di trattative per il trasferimento di nuovi calciatori.

2.1. Le Convenzioni AIC-Leghe e AIC-FIGC

Occorre approfondire maggiormente alcuni aspetti legati alla prima delle fattispecie sopraelencate, che data la rilevanza economica connessa allo sfruttamento dell'immagine dei calciatori e dei *club* stessi, è di gran lunga la fattispecie che si verifica con più frequenza. Si è detto che la Convenzione tra AIC e Lega Serie A, Serie B e Lega Pro, nonostante la disdetta del 2012, fornisca ancora attualmente la regolamentazione per la coesistenza dei diritti di sfruttamento dell'immagine della squadra e dei giocatori da parte del *club* e dei diritti di utilizzo della propria immagine da parte dei giocatori medesimi. In estrema sintesi, l'articolo 1 di detta Convenzione riconosce al calciatore di "utilizzare in qualsiasi forma lecita e decorosa la propria immagine anche a scopo diretto o indiretto di lucro", lasciandogli la facoltà di rivolgersi al *club* o terzi, tramite concessione, per la cessione dei diritti di utilizzazione economica dell'immagine, a patto che questa "non sia associata a nomi, colori, maglie simboli o contrassegni della Società di appartenenza o di altre Società di Lega Nazionale o di Lega Nazionale Serie C, e purché non in occasione di attività calcistica ufficiale". Non viene invece posto alcun limite dall'articolo 6 circa il diritto per i calciatori di sottoscrivere contratti individuali per la fornitura di scarpe da gioco¹¹⁹, e guanti nel caso del portiere; ciò in quanto si tratta di prodotti in grado di condizionare la prestazione, date le loro caratteristiche tecniche che possono variare da produttore a produttore. Dalla disciplina convenzionale la dottrina¹²⁰ ricava il principio che vede il singolo calciatore titolare esclusivo dei diritti di sfruttamento della propria immagine "in borghese", non in occasione di "attività calcistica ufficiale". Di contro, lo stesso non sarà mai titolare del diritto di sfruttare a scopo commerciale-promopubblicitario la sua immagine con la maglia della propria squadra, e per questo motivo uno *sponsor* del giocatore o del club che vorrà sfruttare l'immagine del

¹¹⁹ Ancora una volta si può fare riferimento al caso di Cristiano Ronaldo, da sempre *testimonial* di Nike per quanto riguarda le scarpe da gioco, che negli ultimi anni ha sempre indossato la maglia di *club* recanti lo sponsor tecnico di un'azienda concorrente, quale Adidas. Diverso sarebbe il caso in cui il giocatore portoghese volesse indossare un indumento o accessorio diverso dalle scarpe da gioco, quali fascette per capelli o sotto maglie termiche del proprio *brand*: tale comportamento non sarebbe permesso e accettato dal club, trovando l'appiglio normativo proprio nella Convenzione dell'81.

¹²⁰ Si veda COLANTUONI L., NOVAZIO C., *Il contratto di cessione di immagine in ambito sportivo*, in *Contratti*, 2010, p. 204.

giocatore in divisa ufficiale dovrà necessariamente ottenere il consenso anche della società di appartenenza, e non soltanto quello del calciatore. In questi casi, ai fini di regolare i rapporti intercorrenti tra tali attori, interviene l'articolo 8¹²¹ della Convenzione che fornisce le norme di riferimento, dalle quali discende un'ampia discrezionalità in capo alle squadre di *club* e una sorta di precedenza per le sponsorizzazioni di queste in caso di incompatibilità con quelle individuali del calciatore¹²². Affianco alla Convenzione sulla Pubblicità, giova ricordare che l'Associazione Italiana Calciatori ha sottoscritto nel 2004 una Convenzione pressoché con il medesimo contenuto con la FIGC (Convenzione AIC-FIGC), in relazione allo sfruttamento commerciale dell'immagine del calciatore membro della Nazionale italiana. È interessante rilevare come tale Convenzione attribuisca una notevole importanza al fatto che il calciatore sia stato convocato per almeno tre volte dagli Azzurri: infatti in tale circostanza, sarà consentito al giocatore membro della Nazionale di utilizzare, anche a titolo oneroso e in forma individuale, la propria immagine associata al nome dell'Italia e alla maglia azzurra. Dunque, nell'eventualità in cui uno *sponsor* del calciatore o un'azienda terza voglia usare a fini commerciali

¹²¹ Art. 8 Convenzione sulla Pubblicità "I calciatori in forza ad una società la quale abbia stipulato con terzi accordi pubblicitari, promozionali o di sponsorizzazione saranno tenuti:

- a) a non opporsi a che la società apponga i nomi o simboli commerciali dei terzi stessi su indumenti o accessori, e ad indossare detti indumenti od usare detti accessori per l'attività sportiva e attività connesse ivi comprese quelle di rappresentanza, a seconda delle disposizioni impartite dalla società;
- b) a non opporsi alla effettuazione, in qualsiasi forma e con qualsiasi mezzo, di manifestazioni e/o iniziative pubblicitarie e promozionali dei detti terzi in abbinamento a gare, allenamenti od altre attività sociali cui i calciatori stessi partecipino;
- c) a non opporsi a qualsiasi altra forma di utilizzazione economica delle attività agonistiche della società, comprese quelle attuate con la concessione a terzi dei diritti di riprodurre e diffondere attraverso la radio, la televisione e il cinema, le citate attività agonistiche e segnatamente qualsiasi tipo di gara, anche se in abbinamento pubblicitario;
- d) a consentire alle società di cedere agli sponsor l'utilizzo delle fotografie di gruppo della squadra a soli fini pubblicitari e promozionali della propria qualità di sponsor, con esclusione di abbinamento con, e di riproduzione su, beni o servizi e oggettistica anche promozionale;
- e) ad intervenire, indossando la divisa sociale, alle manifestazioni promozionali o di pubbliche relazioni che la società concorderà con eventuali sponsor, purché per un tempo non eccedente le 12 ore mensili, ripartite in non più di tre manifestazioni.

Il tutto a condizione che quanto sopra descritto non richieda alcuna particolare prestazione, da parte dei calciatori medesimi, oltre a quelle qui previste o normalmente inerenti allo svolgimento delle gare e delle altre attività sociali".

¹²² Nella prassi ci sono stati alcuni casi derogatori della disciplina convenzionale favorevole ai *club*, su tutti si pensi al caso legato al calciatore Francesco Totti, che data la sua riconosciuta importanza, fu allo stesso tempo *brand ambassador* di Vodafone in borghese e veicolo pubblicitario di Wind con la maglia della A.S. Roma.

l'immagine del calciatore in azzurro o comunque associato alla Nazionale espressione della FIGC, sarà necessaria e sufficiente solo l'autorizzazione del giocatore, e non anche quella della Federazione, a seconda che il calciatore abbia disputato almeno tre gare in squadre Nazionali (nel senso che sia stato convocato almeno tre volte). Quindi, in conclusione si può ribadire, come sostenuto in dottrina¹²³, che in sostanza, a causa del suo *status*, il calciatore professionista non ha la possibilità di sfruttare liberamente il suo diritto d'immagine, "essendogli precluso, per effetto delle citate Convenzioni, lo sfruttamento dell'immagine collegata alla squadra di appartenenza o all'eventuale squadra nazionale".

3. Qualificazione impositiva e regime fiscale delle somme derivanti dall'utilizzo dell'immagine

Il tema dello sfruttamento dei diritti d'immagine assume una notevole rilevanza anche in ambito fiscale e la stessa cessione del diritto rileva sotto il profilo delle imposte dirette. Sui compensi ricevuti dai calciatori a seguito di tale cessione, dottrina e giurisprudenza si interrogano da diverso tempo circa il corretto inquadramento fiscale. Va primariamente evidenziato che, in relazione a campagne pubblicitarie o prestazioni promozionali rese dal calciatore professionista per la propria squadra o la propria Nazionale, i compensi da questo ritratti andranno qualificati quali redditi da lavoro dipendente. Ciò appare tanto più evidente, tenendo conto della disposizione dell'articolo 3 della Legge sul professionismo sportivo (L. 91/81), che riconosce la natura subordinata del contratto avente ad oggetto la prestazione sportiva. Inoltre, parte considerevole della dottrina¹²⁴, sostiene che le somme ritratte dai calciatori siano riconducibili ai redditi di lavoro dipendente "sull'assunto che lo sfruttamento economico dell'immagine sia direttamente collegato con la prestazione sportiva resa da quest'ultimo, ovvero con gli obblighi di subordinazione del calciatore verso il

¹²³ MAGLIARO A., CENSI, S., *Dubbi sulla tassazione dei redditi da sfruttamento d'immagine dei calciatori professionisti*, in *Corriere Tributario*, n. 48/2010, p. 3994.

¹²⁴ Cfr. SACCARDO N., FRISOLI L., CASTELLANO P., *La tassazione dei calciatori non residenti: i redditi dallo sfruttamento economico dell'immagine*, in BENAZZI A., SACCARDO N., *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, cit. pp. 122 e seguenti.

proprio datore di lavoro-*club*”. Quindi per effetto di tale vincolo di subordinazione, le società calcistiche preferiscono far confluire nel contratto disciplinante la prestazione sportiva anche quelle collegate allo sfruttamento commerciale dell’immagine. Vengono ricondotti nell’alveo della categoria del lavoro dipendente anche i redditi riconducibili ai *naked contract* o ai casi in cui i calciatori garantiscano ai *club*, in cambio di un corrispettivo *una tantum*, la compartecipazione alle entrate commerciali percepite dallo stesso. Nel primo caso ciò è dovuto ai classici obblighi di subordinazione tipici del rapporto dipendente-datore di lavoro, mentre nel secondo la relazione assumerà contorni più sfumati. Rientrano nella medesima area di qualificazione subordinata anche i redditi percepiti dai giocatori per le prestazioni promozionali e commerciali rese in favore della Nazionale, in antitesi rispetto alla qualificazione autonoma della prestazione sportiva resa. Fiscalmente tali redditi sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente, per il combinato disposto degli articoli 53, comma 3 e 50, comma 1, lett. *c-bis*) del TUIR. La prima conseguenza di tale qualificazione consiste nell’applicazione da parte del club su tali somme della ritenuta a titolo d’acconto secondo quanto disciplinato dall’articolo 23 del D.P.R. n. 600/73; inoltre in relazione a tale qualificazione non saranno deducibili per il calciatore i costi sostenuti per la produzione di tali redditi. Ma dottrina e giurisprudenza hanno concentrato i loro sforzi interpretativi, anche alla luce di una mancata presa di posizione da parte dell’Amministrazione finanziaria, nei tentativi di qualificazione di quei redditi derivanti da sfruttamento economico non direttamente ricollegabile al contratto tra società e calciatore e pertanto non qualificabili quali redditi di lavoro dipendente. In tutti questi casi, la dottrina ha cercato di ricondurre tali compensi all’interno di una delle due categorie concettuali rappresentate dai redditi di lavoro autonomo ex articolo 53 TUIR, e i redditi diversi, di cui all’articolo 67 del medesimo decreto. Giova anticipare che secondo l’esegesi dottrinale¹²⁵, le due differenti interpretazioni che verranno brevemente descritte, “non prevedono una sostanziale difformità nell’applicazione delle regole di territorialità ed in relazione al regime

¹²⁵ Si veda la nota precedente.

tributario applicabile”. Innanzitutto, il primo orientamento¹²⁶ si riferisce ai redditi di lavoro autonomo, disciplinati dall’articolo 53, comma 1, TUIR, ovvero a quei redditi che il testo normativo individua come “derivanti dall’esercizio di arti e professioni”. Va segnalato, tra l’altro, che tale articolo è stato oggetto di una notevole modifica apportata dalla c.d. riforma dello sport¹²⁷. A sostegno di tale interpretazione, che inserisce i compensi derivanti dallo sfruttamento dell’immagine tra i redditi professionali del calciatore, si menziona anche l’introduzione del nuovo comma 1-*quater* dell’articolo 54 del TUIR. Tale articolo, inserito dal decreto 4 luglio 2006, n.223 (c.d. decreto Visco-Bersani) prevede che “concorrono a formare il reddito i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all’attività artistica o professionale”. Di conseguenza, l’Amministrazione finanziaria, con la risoluzione 255/E del 2009, ha ritenuto che il concetto di sfruttamento economico del diritto d’immagine potesse rientrare tra gli elementi immateriali di cui al comma 1-*quater*, “per il fatto che questi fossero riferibili all’attività di lavoro autonomo del percipiente, presupponendo la notorietà del soggetto, proprio in ragione del lavoro sportivo che svolge”¹²⁸. Tuttavia, l’introduzione di tale nuovo comma non ha permesso agli interpreti di venire a capo della questione relativa alla qualificazione giuridica dei compensi relativi allo sfruttamento dell’immagine, ma anzi ha alimentato nuovi dubbi tra gli stessi. Infatti Magliaro e Censi hanno avanzato parecchie perplessità¹²⁹ tra le quali il fatto che non sia sufficiente la notorietà e la conseguente disposizione del diritto per qualificare i redditi in esame tra i redditi di lavoro autonomo e quindi ricadere nell’ambito dell’articolo 54, comma 1-*quater* del TUIR; infatti, l’articolo 53 richiede i requisiti

¹²⁶ CARINCI A., *Profili fiscali dello sfruttamento del diritto all’immagine degli sportivi*, in Rivista Diritto dello Sport, n.1/2016, Bologna University Press.

¹²⁷ La modifica è stata prevista dall’art. 51, comma 2, lett. b) del D.Lgs. 36/2021, attuativo della delega di cui all’art. 5 della legge 8 agosto 2019, n.86. In sostanza, è stato abrogato il comma 3 dell’art 53, TUIR, ed è stato previsto al secondo comma, lett. a) che sono redditi di lavoro autonomo anche “i redditi derivanti dalle prestazioni sportive professionistiche non occasionali oggetto di contratto di lavoro non subordinato”. Ma la dottrina (Magliaro-Censi) ritiene che tale nuova definizione rischi di ingenerare soltanto ulteriore confusione, presupponendo una terza tipologia reddituale tra i redditi di lavoro autonomo (caratterizzati dall’abitudine) e quelli diversi (caratterizzati dalla mancanza di tale requisito) e auspica un intervento chiarificatore, almeno degli Uffici tributari.

¹²⁸ Cfr. Forte N., in Corriere Tributario, n. 22/2018.

¹²⁹ Si veda ancora una volta MAGLIARO A., CENSI S., *Dubbi sulla tassazione dei redditi da sfruttamento d’immagine dei calciatori professionisti*, cit., pp. 3993 e ss.

dell'abitudine e della professionalità per tale qualificazione autonoma, e ciò è escluso poiché la prestazione promozionale o pubblicitaria dei calciatori non potrà mai assumere tali caratteri, considerato che l'attività principale del calciatore professionista è quella sportiva, svolta sui campi da gioco. Ecco dunque che alla luce di tali considerazioni, appare maggiormente confacente alla situazione (riguardante lo sfruttamento dell'immagine esercitato direttamente dal calciatore o da soggetti terzi non ricompresi nel *club* o nella Nazionale di appartenenza¹³⁰), la tesi che considera i redditi in esame quali redditi diversi ex articolo 67 TUIR. Seguendo questo secondo orientamento, i redditi potrebbero rientrare nella definizione che si ricava dalla lettera dell'articolo 67, comma 1, lett. l) e del TUIR, poiché questo qualifica come redditi diversi quelli “non conseguiti nell'esercizio di arti o professioni [...] né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente [...], derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere”. Questi obblighi possono essere previsti in contratti che richiedono un *facere* o *non facere* al calciatore come comparire in uno *spot* o l'esser presente ad eventi e manifestazioni speciali, oppure impongono al calciatore un *patti*, quindi permettere la diffusione della propria immagine in foto, *poster* o prodotti con finalità di *merchandising*. In relazione a tale seconda qualificazione (redditi diversi) opererà il regime della tassazione al netto delle spese e andrà applicata una ritenuta d'acconto ex articolo 25 D.P.R. 600/73, non progressiva ma fissa al 20%, a carico del soggetto che corrisponde il compenso al calciatore per l'assunzione degli obblighi di fare, non fare o permettere. Nel caso in cui non sia posto uno degli obblighi citati, la qualificazione dei compensi da sfruttamento sarà assimilata a quelli da reddito di lavoro dipendente e non più quali redditi diversi, sempre che la prestazione commerciale sia caratterizzata da continuità e sia coordinata da un terzo secondo quanto disposto dall'articolo 50, comma 1, lett. *c-bis*) del TUIR.

3.1. Regime fiscale dei diritti d'immagine del calciatore non residente

¹³⁰ In tali situazioni si è già avuto modo di osservare come sia pacifica la qualificazione di reddito di lavoro dipendente.

Nel presente contributo si è già avuto modo di notare le specificità che la non residenza del calciatore comporta sul regime impositivo. Dopo aver concentrato l'attenzione sulla tassazione dei redditi derivanti dalla prestazione principale del calciatore non residente¹³¹, ovvero quella sportiva, il focus ora si sposta sulla tassazione delle somme percepite per l'utilizzazione a fini promozionali-commerciali dell'immagine. Va innanzitutto ricordato che tali redditi, ai sensi dell'articolo 23, comma 1 del TUIR, sono considerati prodotti in Italia, e quindi soggetti alla potestà impositiva dello Stato italiano, se costituiscono il compenso per un'attività commerciale esercitata in Italia. Ciò che li caratterizza è la notevole differenza di disciplina tributaria, e specialmente le regole sulla territorialità, nel caso in cui tali redditi derivino dalla concessione del marchio¹³² o da altre forme di sfruttamento dell'immagine. In relazione alla prima tipologia di reddito, questi, prescindendo dalla loro qualificazione reddituale, sono considerati prodotti in Italia e quindi componenti la base imponibile del calciatore non residente, quando vengono corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da organizzazioni ivi stabilite. Infatti, l'articolo 23, comma 2, lett c), TUIR menziona espressamente "i compensi per l'utilizzazione di opere di ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relative ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico" tra i redditi prodotti in Italia dai soggetti indicati in precedenza, indipendentemente dalle condizioni di cui alle lettere c), d), e), f) (regole di territorialità) del primo comma del medesimo articolo. Il regime tributario per i redditi derivanti dalla concessione del marchio prevede l'applicazione di una ritenuta a titolo d'imposta pari al 30% dell'ammontare imponibile lordo ai sensi dell'articolo 25, comma 4, D.P.R. 600/73. Diverso è il caso riguardante i compensi derivanti da altre forme di sfruttamento dell'immagine, i quali a fini IRPEF, sono ritenuti prodotti in Italia quando derivanti da un'attività commerciale svolta in Italia. Tuttavia, in relazione a tali compensi, che possono qualificarsi in diversi modi secondo l'elenco stabilito dal primo comma dell'articolo 23 TUIR, non è sempre

¹³¹ Cfr. il paragrafo 3.2 del secondo capitolo.

¹³² Si ricorda che ai sensi dell'art. 22 del D.Lgs. 480/92, ed ulteriori modifiche, la registrazione del marchio può essere effettuata anche da parte di una persona fisica non imprenditore, pertanto è pacificamente accettata l'applicazione di tale disciplina al caso in cui il calciatore dia in concessione il proprio marchio.

facile individuare il luogo in cui l'attività viene esercitata, poiché la prestazione del calciatore non residente può essere delle più varie, come l'obbligo di indossare una maglia per promuovere una nuova collezione, partecipare ad un evento commerciale del *club* o ancora il semplice permesso alla riproduzione della propria immagine a fini di *merchandising*. E se nei primi due esempi citati appare agevole identificare il luogo in cui si verifica l'attività del calciatore non residente, maggiori problemi si hanno nell'ultimo caso, dove non è posto in essere un *facere*, bensì un *patis*, senza coinvolgimento attivo del soggetto. A tal fine, sono stati proposti dalla dottrina¹³³ una serie di criteri atti all'identificazione del luogo, da applicare in relazione al singolo caso concreto, quali: il luogo in cui è siglato il contratto che prevede la prestazione legata al *merchandising* o dove è stato registrato lo *spot* pubblicitario, il luogo di residenza del calciatore o dove questo esercita la prestazione nel periodo dello sfruttamento commerciale dell'immagine, il luogo dove concretamente è utilizzata commercialmente l'immagine, il luogo di residenza del soggetto verso cui è possibile l'esercizio del diritto contrattuale. Tali compensi derivanti da forme diverse di sfruttamento dell'immagine del calciatore non residente, saranno soggetti alla disposizione dell'articolo 23, comma 1, D.P.R. 600/73, sempre che il soggetto che corrisponda tali compensi sia considerato un soggetto residente in Italia, in modo diverso a seconda della qualificazione reddituale: infatti, si avranno le aliquote progressive IRPEF per i redditi qualificati da lavoro dipendente, oppure per i redditi rientranti in quelli autonomi o diversi una ritenuta a titolo d'imposta del 30% sull'imponibile lordo ex articolo 25, comma 2, D.P.R. 600/73. Resta invece problematico anche per la dottrina¹³⁴ il caso relativo alla tassazione dei redditi da sfruttamento d'immagine corrisposti al calciatore non residente da un altro soggetto non residente. Accanto alla disciplina interna però, occorre tenere in considerazione la disciplina pattizia riguardante gli artisti e gli sportivi, ispirata all'articolo 17 del

¹³³ PRAMPOLINI A., *Disciplina tributaria dei compensi corrisposti ad artista cinematografico o televisivo non residente per diritti connessi all'esercizio del diritto d'autore relative ad opere ritrasmesse sul territorio italiano*, in Riv. dir. trib., 2005, parte IV, 125-126. Occorre ancora una volta ricordare che la disciplina prevista per artisti è spesso applicabile per analogia anche alla categoria degli sportivi.

¹³⁴ PAROLINI A., *Riflessioni critiche sulla tassazione dei compensi percepiti da non residenti per prestazioni artistiche o professionali*, in Riv. dir. trib. n. 1, 2001, pp. 6-24; ID.; *Italy*, in *The Guide to the Taxation of sportsmen and sportswomen*, a cura di International Bureau of Fiscal Documentation (Nolot), Amsterdam, 2002.

Modello OCSE contro le doppie imposizioni già visto nello scorso capitolo, qualora sia presente un collegamento tra i compensi percepiti a fini commerciali e la prestazione sportiva del calciatore non residente. Tale regolamentazione convenzionale, con particolare riferimento all'articolo 17 Modello OCSE, riconosce allo Stato in cui è esercitata l'attività sportiva del calciatore il potere di tassare i compensi in esame. Pertanto, andranno tassati secondo tale disciplina le somme percepite dal calciatore nel caso di partecipazione a manifestazioni promozionali o i compensi derivanti da *endorsement* promo-pubblicitari per un determinato paio di scarpe da calcio. Nel caso in cui non sia possibile ritrovare il collegamento predetto, non si potrà applicare la disciplina di cui all'Articolo 17 e sarà necessario utilizzare la normativa da questo derogata, ovvero gli articoli 7,15 e 21 del medesimo Modello, a seconda che si tratti di redditi di lavoro autonomo, dipendente o diversi.

4. *Le star companies* quali strumenti di pianificazione fiscale internazionale

L'analisi fin qui esposta ha trattato il tema delle attività di sfruttamento commerciale condotte alternativamente "in proprio" dal giocatore o da un altro soggetto, che dietro al pagamento di un corrispettivo al giocatore, ha la concessione a sfruttare commercialmente il diritto d'immagine di questo. Tuttavia, è necessario menzionare un'altra fattispecie, maggiormente diffusa nel recente passato, che intercorre in relazione allo sfruttamento dei diritti di immagine dei calciatori, e questa è rappresentata dall'utilizzo delle c.d. *star companies*¹³⁵ come strumenti di pianificazione fiscale. In sostanza, una *star company* è una società non residente apparentemente terza, ma in realtà controllata o comunque partecipata dal calciatore, il quale al fine di minimizzare il suo carico fiscale, sfrutta il principio che esenta da imposte italiane, il soggetto non residente per quanto concerne i redditi da sfruttamento del diritto d'immagine. Tale meccanismo elusivo dunque si concreta nella cessione (o più propriamente nella concessione), dei diritti d'immagine per una

¹³⁵ Sul tema delle *star companies* e le triangolazioni di queste con calciatori e *club* si vedano LUPI R., *Contratti di immagine e canalizzazione della ricchezza ai fini tributari*, in *Dialoghi Tributari*, n. 3/2014, o ancora BUSECCHIAN M., in *A guide on sportsperson taxation in certain relevant jurisdictions (Italy)*, Aranzadi, 2008.

cifra irrisoria alla società estera in questione, che generalmente avrà sede in un Paese a fiscalità privilegiata. In un secondo momento, la stessa *star company* riconducibile al calciatore rivenderà tali diritti d'immagine ad uno sponsor o alla società sportiva italiana alla quale il calciatore appartiene. Nel caso riguardante la vendita allo *sponsor*, i redditi da questo garantiti potrebbero non essere tassabili in Italia in quanto redditi di fonte estera conseguiti da un soggetto non residente in Italia; mentre nel secondo caso la rivendita dei diritti al *club* non si realizzerà per un importo commisurato alle entrate derivanti dallo sfruttamento, bensì calcolato in base a ciò che spetterebbe al calciatore per le sue prestazioni sportive. In sostanza, a fini fiscali, le somme del calciatore saranno soggette al potere impositivo del Paese a bassa fiscalità in ragione dello schermo societario, mentre il costo sostenuto dal *club* per ottenere lo sfruttamento dei diritti d'immagine sarà interamente deducibile nel nostro Paese. Attraverso tale schema, inoltre, si verificherà l'elusione fiscale da parte del *club* che in tal modo eviterà il pagamento dei contributi e degli oneri assistenziali su quanto corrisposto al giocatore, e allo stesso tempo non figurando come suo sostituto d'imposta, non opererà la ritenuta fiscale. Tale illecito vantaggio fiscale per i calciatori professionisti, operato tramite la triangolazione con la *star company*, viene dunque ben accettato anche dalla società sportiva, che in tal modo, ha l'opportunità di ridurre i costi sull'ingaggio stesso; tuttavia, giova ricordare l'importanza nel nostro sistema tributario del principio di omnicomprensività del reddito di lavoro dipendente, il quale non permette al datore di lavoro di corrispondere al dipendente, assieme alla retribuzione prevista contrattualmente, ulteriori somme e utilità che sfuggano alla tassazione del reddito di lavoro dipendente. Gli esempi principali di tali schemi elusivi sono costituiti dal fatto che i giocatori, al momento della stipula del loro contratto, si accordano con i club affinché questi versino alla società non residente i compensi in linea teorica previsti per la prestazione sportiva ma mascherati da introiti per il diritto d'immagine, con i conseguenti benefici fiscali appena accennati. Tuttavia, come si affermava poc'anzi, tale escamotage negoziale non è esente da criticità, che dottrina e giurisprudenza nel corso degli ultimi vent'anni si sono premurate di sottolineare. Primariamente, va considerata la possibilità di smascheramento di tali interposizioni fittizie, con le eventuali riqualificazioni dei redditi e l'imputazione di questi ai reali

soggetti (i calciatori), a seguito dell'accertamento dell'autorità giudiziaria tributaria, di cui si farà menzione al prossimo paragrafo. In secondo luogo, un profilo critico può essere rilevato in relazione all'effettività della sede estera e ai possibili casi di esterovestizione della società ricollegabile al calciatore. Qualora, infatti, dopo le opportune verifiche dell'Amministrazione finanziaria, si accertasse l'eventuale residenza in Italia della *star company*, tutti i redditi da questa realizzati sarebbero soggetti alla potestà impositiva del Fisco italiano. La legislazione italiana, all'articolo 73, comma 3, TUIR, dispone che "ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato". Considerato che l'individuazione della sede legale all'estero non crea particolari problematiche data la natura di criterio formale, più complicato è stabilire cosa si intenda con "oggetto principale", ma anche questo è facilmente desumibile dalla lettura del comma successivo, il quale lo definisce come "l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto". Dunque le principali criticità si avranno in relazione al concetto di "sede dell'amministrazione", chiarite in parte da alcune pronunce della Suprema Corte¹³⁶, la quale ribadisce che questa debba intendersi come il luogo da cui sostanzialmente provengono le volontà decisionali dei settori apicali della società; va inoltre aggiunto che tale criterio è assimilabile alla nozione di "sede di direzione direttiva", utilizzato dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni di cui fa parte l'Italia. Altri limiti all'utilizzo delle *star company* si ritrovano nelle disposizioni degli articoli 167 del TUIR¹³⁷, disciplinante le imprese estere controllate (*Controlled Foreign Companies*, le c.d. CFC), che vogliono contrastare quelle situazioni in cui il

¹³⁶ Cass. civ., n. 136/1958, in Agenzia delle Entrate, Circolare n. 28 del 2006

Cass. civ., n. 3604/1984, in *Foro it.*, Rep. 1984, voce *Persona giuridica* [4950], n. 6.

¹³⁷ Così come modificato dal D.Lgs. 142/2018, che modificando e semplificando la normativa italiana, ha dato attuazione alla Direttiva UE 2016/1164, la direttiva europea antielusione fiscale (Anti Tax Avoidance Directive, c.d. ATAD). La principale novità di tale Decreto consiste nella sostituzione del doppio sistema previsto dalla vecchia formulazione dell'art. 167, con un'unica fattispecie, valida a prescindere dallo Stato di residenza o di localizzazione della società estera e al ricorrere di due requisiti quali l'assoggettamento ad una tassazione inferiore alla metà di quella a cui la controllata estera sarebbe stata assoggetta nel caso fosse residente in Italia e la riferibilità di oltre un terzo dei propri proventi a determinate categorie di ricavi (passive income).

calciatore detenga interamente o abbia partecipazioni significativamente rilevanti nella società. Il fine consiste nel rendere imponibili in capo ai soggetti residenti o stabiliti in Italia gli utili prodotti dalle società estere controllate che beneficiano di una tassazione privilegiata nello Stato di insediamento e che, al tempo stesso, risultano titolari di determinate categorie di introiti (*passive income*), senza svolgere un'attività economica effettiva.

4.1. Il Caso Maradona e l'opinione dottrinale in tema di *star company* e elusione fiscale

L'esempio forse più celebre del sistema descritto nel paragrafo precedente è rappresentato dal c.d. *Caso Maradona*¹³⁸. Diego Armando Maradona, infatti, al momento del suo trasferimento alla società Napoli calcio S.p.A. si accordò con la stessa al fine di ricevere, quale corrispettivo dei diritti di sfruttamento dell'immagine, i compensi in realtà relativi alle sue prestazioni sportive effettuate in Italia tramite l'interposizione di una società a lui riconducibile, la "Diego Armando Maradona Production di Vaduz" con sede in Liechtenstein. Oltre alle somme previste per i diritti d'immagine, il Napoli si impegnò a corrispondere a tale società, partecipata da Maradona, il quale figurava anche nell'organigramma con la qualifica di presidente del consiglio di amministrazione, anche una serie di *benefit* e premi tra i quali due automobili di lusso, una villa a Posillipo e una serie di biglietti aerei intercontinentali per i frequenti viaggi del campione in Argentina. In sostanza, le somme versate dal Napoli per le prestazioni sportive (3,8 miliardi di lire) costituivano solo una porzione della retribuzione realmente corrisposta al *Pipe de oro*, alle quali andavano dunque aggiunte quelle mascherate da ricavi per l'utilizzazione commerciale dell'immagine, pari a 24,5 miliardi di lire. Contestualmente, il campione argentino aveva ceduto alla sua *star company* lo sfruttamento dei diritti in questione per una cifra irrisoria, che erano subito stati rivenduti al *club*. L'Ufficio delle imposte dell'Agenzia delle Entrate

¹³⁸ Sul tema si segnala una vasta attività della dottrina tra cui LUPI R., *Contratti collegati e interposizione fittizia*, in Rass. trib., 1995, 2064; FALSITTA G., *L'interposizione fittizia e il dribbling al fisco*, in Riv. dir. trib., 1996, II, 522;

di Napoli aveva però riscontrato una serie di anomalie e aveva proceduto ad emettere una serie di avvisi di accertamento, prima nel 1991 e poi nel 1993, nei confronti della società sportiva e del calciatore¹³⁹. Secondo la tesi elaborata dall'Amministrazione finanziaria i pagamenti effettuati dal Napoli Calcio riquilibrati quali corrispettivi a fronte dell'attività di lavoro svolta da Maradona, erano privi delle ritenute da operare e pertanto da un lato si intendeva recuperare nei confronti del *club* il mancato versamento di queste, a titolo di sostituto d'imposta, e allo stesso tempo dall'altro si contestava a Maradona la mancata menzione di tali somme nelle dichiarazioni dei redditi e gli era fatta richiesta il pagamento delle imposte in qualità di sostituto per le somme ricevute. Tale tesi è stata sostenuta dallo stesso Ufficio trovando il fondamento nell'articolo 37, comma 3, del D.P.R. 600/73¹⁴⁰ e soprattutto su una serie di anomalie tra le quali:

- i contratti di lavoro dipendente tra il Napoli Calcio e Maradona e quello per lo sfruttamento dei diritti d'immagine tra la *star company* e il *club* erano caratterizzati da caratteristiche simili, quali la durata e il fatto di essere stati stipulati nel medesimo periodo;
- l'assenza di un effettivo sfruttamento del diritto d'immagine da parte del *club*, desumibile dal fatto che il relativo contratto fosse privo di garanzie in ordine alla stipula di nuovi contratti;
- l'eccessiva sproporzione tra il corrispettivo dovuto alla società con sede in Liechtenstein rispetto al salario dovuto dal Napoli Calcio a Maradona (come si è già avuto modo di notare 24,5 miliardi apparivano un importo incredibilmente eccessivo comparato ai 3,8 miliardi di retribuzione);
- il fatto che nel contratto riguardante lo sfruttamento dei diritti d'immagine tra società estera e società sportiva venissero previsti una serie di incentivi e premi legati a successi sportivi e allo stesso tempo una serie di *benefit* in favore di un soggetto terzo (Maradona);

¹³⁹ Avvisi di accertamento furono notificati anche ai giocatori Alemão e Careca, rispettivamente per i periodi 1987-1990 e 1989-1990, per casi analoghi di interposizione fittizia avvenuti con la società Napoli Calcio.

¹⁴⁰ Il quale recita che "In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona".

- l'obbligo previsto contrattualmente in capo alla società di Vaduz di evitare partite amichevoli con Maradona in campo.

La Commissione Tributaria di primo grado di Napoli con la sentenza n. 3230/93 ha accolto le richieste dell'Ufficio ritenendo legittimo l'accertamento, mentre con la sentenza n. 126/94 la Commissione di secondo grado ha accolto l'appello proposto dal contribuente, giustificando la propria decisione col fatto che mancasse un'adeguata prova del ritrasferimento delle somme in oggetto dalla Società non residente in Italia al calciatore argentino. Le motivazioni di quest'ultima sentenza sono state oggetto di critiche da parte di una vasta dottrina¹⁴¹ la quale ha evidenziato come fosse facilmente desumibile che i compensi erogati dal Napoli Calcio alla *star company* fossero in realtà a disposizione di Maradona. Per tali ragioni l'Ufficio fiscale napoletano ha proposto ricorso contro tale sentenza, ma nelle more del giudizio è intervenuto nel 2004 il fallimento del Napoli Calcio del presidente Ferlaino, che ha condizionato il processo in esame. Infatti, la Curatela fallimentare è intervenuta condonando le liti fiscali del *club* mentre è derivato l'obbligo in capo al fuoriclasse argentino di corrispondere al Fisco il 10% del valore complessivo dell'obbligazione tributaria. A tal riguardo va segnalato che secondo il parere della CTC di Napoli, Maradona, non avendo mai impugnato gli avvisi di accertamento notificatigli in passato (a differenza di quanto fatto da Alemão e Careca), non poteva giovare del condono utilizzato dalla società, poiché nei suoi confronti si riteneva l'obbligazione tributaria in un certo senso "consolidata". È seguito il ricorso per Cassazione n. 11273/2014 proposto dal "sostituito" Maradona, il quale chiedeva l'estensione degli effetti del medesimo condono utilizzato dalla società Napoli Calcio, ai sensi dell'articolo 16 della Legge n. 289 del 2002. La lunga battaglia legale con il Fisco italiano si è conclusa di recente, con l'ordinanza n. 6854 del marzo 2021¹⁴², dopo la

¹⁴¹ Cfr. nota n. 138.

¹⁴² La Suprema Corte, con la citata ordinanza, ha osservato che "in virtù della validità ed efficacia del condono della società, si è formato il giudicato "interno", e che tale scenario debba estendersi anche nell'interesse di Maradona, poiché il rapporto tributario, ossia il pagamento della ritenuta d'acconto è stato regolato dal sostituto (Napoli Calcio), in qualità di reale soggetto passivo del tributo e debitore principale". Dunque, tale situazione fiscale, a fronte del condono del sostituto, nel caso in cui non si consentisse al Maradona la partecipazione in giudizio, comporterebbe una ipotesi di doppia tassazione, con evidenti effetti deleteri. Ancora la Cassazione ritiene che la reiterata richiesta di pagamento della ritenuta di acconto nei

morte dello stesso Maradona avvenuta il 25 novembre del 2020. La Suprema Corte, rifacendosi alla sentenza della Corte Costituzionale n. 225/2012, ha dunque ammesso che le sentenze favorevoli per gli altri contribuenti, nonché “la definizione agevolata cui ha aderito la società può estendersi al calciatore Maradona”, pur senza l’impugnazione da lui proposta contro gli atti a lui notificati in passato.

Una considerevole dottrina¹⁴³ ritiene che il *Caso Maradona*, con uno sguardo contemporaneo, possa sembrare un meccanismo elusivo ormai superato, con lo schema negoziale delle *star company* non più inquadrabile tra le fattispecie di interposizione fittizia, a seguito dell’intervento della normativa nazionale e internazionale che in questi anni ha tentato di frenare tali fenomeni elusivi poc’anzi esaminati. Si faccia riferimento ad esempio alla disposizione sul controllo delle dichiarazioni di cui all’articolo 37, comma 3 del D.P.R. 600/73, introdotto nel ’98 dopo il già citato caso, e successivamente modificato dall’articolo 7 del D.Lgs. n. 156 del 2015, che consente all’Amministrazione finanziaria di imputare direttamente al soggetto interponente (piuttosto che all’interposto) i relativi redditi; o ancora alla codificazione del divieto di abuso di diritto, o elusione fiscale, nello Statuto del contribuente (nuovo articolo 10-*bis* della L. 212/2000, inserito con il D.Lgs. 218/2015) con il quale il Legislatore ha definito l’abuso di diritto “come una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”.

Pertanto, sarà considerata abusiva, dunque elusiva, l’operazione che sia priva di sostanza economica o se, pur presentando sostanza economica, trovi giustificazione solamente in scopi di natura fiscale. Inoltre, l’articolo 10-*bis* statuisce “che tali operazioni (elusive) non sono opponibili all’Amministrazione finanziaria che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni” e un chiaro esempio è ben ritrovabile nel predetto *Caso Maradona* con la riqualificazione

confronti del sostituto è da ritenersi illegittima, poiché il contribuente, il quale “dopo aver subito un primo depauperamento” con la ritenuta operata ma non versata dal sostituto, “si troverebbe [...] a pagare una seconda volta la medesima prestazione già sostenuta”. Quindi “l’Amministrazione ha già incassato dalla società il pagamento del condono per le ritenute non versate dal sostituto sulla parte di retribuzione del calciatore”.

¹⁴³ Si vedano CARINCI A., op. cit. p.33; SAPORITO G., op. cit. pp. 218-219.

reddituale di quanto ritratto dal contribuente e la conseguente applicazione dell'imposta effettivamente dovuta. Il già citato Saporito, sottolinea che, pur avendo, la produzione normativa ora accennata, ristretto notevolmente l'ambito delle fattispecie elusive, lo schema attuato da Maradona e Napoli è ancora largamente utilizzato da sportivi e artisti internazionali.

L'Autore infatti sostiene che tali fenomeni non sono del tutto arginabili poiché non bastano le norme tributarie, ma “occorrono, piuttosto, disposizioni attuative che consentano agli uffici dell'Amministrazione finanziaria di applicare efficacemente le suddette norme, in fase di accertamento”. La già citata dottrina¹⁴⁴, tuttavia, sostiene che l'utilizzo di tali *star company* per la cessione del diritto d'immagine non costituisca più ipotesi di abuso del diritto o elusione fiscale ai sensi dell'articolo 10-*bis*; ciò in quanto tale negozio giuridico sinallagmatico di cessione dello sfruttamento del diritto d'immagine è pienamente lecito e la fattispecie potrebbe anche non realizzare un'illecita finalità di risparmio dell'imposta, secondo quanto disposto dal quarto comma dell'suddetto articolo, il quale prevede che “Resta ferma la libertà del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale”.

4.2. Il paragrafo 2 dell'articolo 17 Modello OCSE

In precedenza,¹⁴⁵ si è avuto modo di accennare alle Convenzioni contro le doppie imposizioni e specificamente all'articolo 17 Modello OCSE. In tale occasione si è analizzato soltanto il primo paragrafo della disposizione, rinviando al presente paragrafo per la trattazione del secondo, strettamente collegato al tema delle *star company*¹⁴⁶. Tale paragrafo 2 statuisce che “Quando il reddito derivante da prestazioni personali esercitate da un artista di spettacolo o da uno sportivo in tale qualità, è attribuito ad una persona diversa dall'artista o dallo sportivo medesimi, detto reddito

¹⁴⁴ Si rimanda alla nota precedente.

¹⁴⁵ Cfr. il precedente capitolo 2, paragrafo 4.

¹⁴⁶ Per un approfondimento sul tema si consiglia DE' CAPITANI DI VIMERCATE P., *Le star companies*, in Dir. Prat. Trib. Int., 4/2015.

può essere tassato nello Stato contraente dove dette prestazioni sono svolte, nonostante le disposizioni degli articoli 7 e 15”.

Infatti, frequentemente si verifica la situazione in cui i redditi derivanti dalle prestazioni personali del calciatore, siano esse di natura sportiva o legate allo sfruttamento dei diritti d’immagine, non vengano in tutto o in parte ritratti direttamente dal calciatore ma siano in realtà percepiti da “persona diversa”, intesa non soltanto come persona fisica ma anche e soprattutto come società o analoga entità legale; risulta perciò abbastanza immediato associare a tale norma la fattispecie in oggetto in questi paragrafi. Essa consente allo Stato della fonte di esercitare la propria potestà impositiva sulle somme derivanti da prestazioni sportive e personali (tra le quali si fanno rientrare quelle derivanti dall’utilizzazione a fini commerciali dell’immagine), corrisposte a un’altra persona, fisica o giuridica, in luogo del calciatore.

Traspare, quindi, abbastanza chiaramente la *ratio* antielusiva della norma in esame, ideata allo scopo di contrastare pericolose condotte elusive che potrebbero essere poste in essere dai calciatori (e più in generale da sportivi e artisti) per il tramite di un soggetto interposto. La predetta finalità dell’articolo 17, paragrafo 2, viene ripresa anche dalla legislazione italiana, all’articolo 23, comma 2, lett. d) del TUIR, il quale dispone che “si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio dello Stato stesso di soggetti non residenti: [...] d) i compensi corrisposti ad imprese, società o enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate per loro conto nel territorio dello Stato”. In relazione all’ambito applicativo del secondo paragrafo dell’articolo 17 giova prendere in esame il paragrafo 11 del Commentario al Modello OCSE, il quale fornisce diverse ipotesi applicative¹⁴⁷ tra le quali, appunto, viene fatta espressa menzione del caso della *star company*, e soltanto questa ipotesi è considerata perfettamente rispondente alla finalità originaria della

¹⁴⁷ Oltre a quella della c.d. *star company* che in questa sede rileva maggiormente, il paragrafo 11 del Commentario prevede due ulteriori ipotesi di applicazione dell’art. 17, par.2:

- quella relativa alla società di gestione che incassa le somme per una determinata performance degli sportivi o degli artisti che rappresenta;
- quella delle squadre, truppe televisive, orchestre che hanno forma societaria.

disposizione. Infatti, in forza di quest'ultima, gli Stati, tra i quali figura l'Italia, la cui normativa interna non consente di ignorare l'esistenza dello schema societario interpositivo, saranno in grado di contrastare quei fenomeni elusivi posti in essere da artisti e sportivi mediante costituzione di una *star company*. Va segnalato, a tal riguardo, che in relazione all'articolo 17, paragrafo 2, sussistono due differenti correnti interpretative: la prima riconosce una finalità marcatamente antielusiva¹⁴⁸, mentre l'interpretazione estensiva evidenzia che la lettera della disposizione in esame ha uno spettro applicativo molto ampio, che la rende applicabile anche a situazioni che vanno oltre l'elusione o l'evasione degli obblighi tributari nel paese in cui svolge la prestazione sportiva (o artistica). Successivamente, alcuni Paesi, tra cui l'Italia hanno provato a modificare il testo del Commentario alla luce proprio di questa interpretazione estensiva, sostenendo che il compenso "collegato" alla *performance* sportiva fosse comunque imponibile nello Stato della fonte, anche nel caso in cui venisse percepito da una società non residente e priva di stabile organizzazione nel territorio, e a prescindere quindi dal verificarsi o dalla prova di un fenomeno di più o meno legittima interposizione. A tale modifica si opposero però altri Paesi, tra i quali gli Stati Uniti, il Canada e la Svizzera, che hanno continuato ad applicare l'articolo 17, paragrafo 2, in un'ottica puramente elusiva, solo ai casi di *star company*.

¹⁴⁸ Un chiaro aggancio a tale interpretazione è rinvenibile al paragrafo 2 dello stesso Commentario, che nell'edizione del 1977 afferma che lo scopo dell'art.17, par. 2 è quello di "contrastare alcuni espedienti di elusione fiscale nel caso in cui la retribuzione per le prestazioni di un artista o lo sportivo non sia pagata all'artista o allo sportivo medesimi, ma ad un'altra persona, una cd. *star company*, in modo che il reddito sia tassato nello stato in cui l'attività è svolta né come reddito per le prestazioni personali dell'artista o dello sportivo, né come utili dell'impresa in assenza di una stabile organizzazione".

Capitolo IV

REGIMI FISCALI DEI CALCIATORI IN AMBITO EUROPEO E IL DIVIETO DI DISCRIMINAZIONE FISCALE

L'obiettivo del presente capitolo è quello di fornire una panoramica dei vari sistemi fiscali nei principali Paesi europei. In queste pagine si evidenzieranno primariamente le differenze che intercorrono tra le legislazioni tributarie dei tre Stati¹⁴⁹, che con l'Italia, si collocano al vertice del *ranking* UEFA¹⁵⁰ in base al coefficiente dei club per Paese e verranno in seguito accennati altri regimi fiscali di Paesi del Vecchio Continente. Non essendo prevista una normativa omogenea a livello europeo, tali differenze comportano maggiori o minori benefici nei confronti dei calciatori a seconda che siano sottoposti al potere impositivo di un determinato Stato, con la conseguenza che gli stessi giocatori valuteranno attentamente e preferiranno giocare per *club* appartenenti a Paesi con fiscalità privilegiata, che per tali ragioni saranno maggiormente competitivi in sede di calciomercato internazionale. In conclusione di capitolo si accennerà al principio di non discriminazione fiscale che assume un ruolo significativo in tema di diritto tributario sportivo.

1. Lo scenario fiscale nel Regno Unito

Nonostante Brexit e l'impatto della pandemia dovuta al Covid-19, la Premier League (e di conseguenza tutto il movimento calcistico inglese) si è confermata anche nelle ultime stagioni una delle industrie che maggiormente contribuiscono all'economia del

¹⁴⁹ Prezioso contributo al fine della comparazione è CORDEIRO GUERRA R., *La tassazione dei calciatori in Spagna, Germania, Regno Unito ed Italia: un'analisi comparata*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale* 1/2016, Wolters Kluwer Italia.

¹⁵⁰ I coefficienti dei club per federazioni si basano sui risultati ottenuti dai club appartenenti a quella federazione nelle ultime cinque stagioni di UEFA Champions League e UEFA Europa League. I *ranking* determinano il numero di posti assegnati a ogni federazione (paese) nelle successive competizioni per club UEFA. Attualmente, guida la classifica l'Inghilterra, seguita da Spagna, Italia e Germania.

Regno Unito¹⁵¹ e lo stesso *report* ha sottolineato l'importanza della massima serie professionistica inglese per l'Erario britannico, con una contribuzione fiscale pari a 3,6 miliardi di sterline, di cui 1,4 miliardi direttamente contabilizzati dagli stessi giocatori del campionato. Pare dunque necessario accennare al regime fiscale a cui quest'ultimi sono sottoposti. Innanzitutto, va segnalato che nel Regno Unito lo sport e quindi anche il calcio non sono disciplinati da una normativa dedicata, pertanto la primaria distinzione tra atleti professionisti e dilettanti è demandata alle singole Federazioni di ogni sport. Per quanto riguarda l'inquadramento del rapporto di lavoro sportivo si segnala che gli atleti che svolgono la loro attività in uno sport di squadra sono tradizionalmente considerati dipendenti, soggetti al vincolo di subordinazione del datore di lavoro-*club*¹⁵² e nei loro confronti si applicherà la relativa disciplina, con la conseguenza che i redditi corrisposti dalle squadre ai calciatori saranno soggetti a tassazione quali redditi di lavoro dipendente. In quanto tali, questi redditi sono soggetti alle regole del sistema *Pay As You Earn* (PAYE), il quale prevede che siano soggetti a ritenuta alla fonte da parte del *club*, che in qualità di sostituto d'imposta, verserà direttamente imposte e contributi all'*Her Majesty's Revenue and Customs* (l'Erario britannico, spesso abbreviato in HMRC). Non è in genere prevista, a differenza di altri sistemi fiscali in vigore in Europa, alcuna disciplina speciale e quindi nessun tipo di esenzione in favore dei calciatori che giocano in Inghilterra, tuttavia ciò non ha frenato la crescita dell'appeal della *Premier* e l'arrivo di nuovi calciatori provenienti da altri Paesi, i quali pur essendo soggetti ad imposte personali sul reddito mediamente più alte rispetto al resto d'Europa, beneficiano di retribuzioni più alte, per via del grande potere economico di cui godono tutti i *club* di Premier League (si pensi ad esempio ai ricavi generati dalla vendita dei diritti TV, che tra Regno Unito e estero, per il triennio 2022-2025 supereranno i 10 miliardi di sterline,

¹⁵¹ La società Ernst & Young, nel suo report *Premier League, Economic and social impact* del gennaio 2022, ha stimato che la Premier League ha contribuito con 7,6 miliardi di sterline (circa 9 miliardi di euro) alla economia britannica.

¹⁵² Rientrando il Regno Unito tra i paesi che adottano il *common law* quale modello di ordinamento giuridico, si segnala che lo *status* dell'atleta, che può essere dipendente o lavoratore autonomo, può essere determinato caso per caso dai Tribunali. Inoltre, generalmente si ritengono lavoratori autonomi gli sportivi esercitanti un'attività sportiva individuale; a tal fine sono considerati lavoratori autonomi i golfisti e i tennisti, i quali produrranno un reddito autonomo che prevede la deducibilità di alcune spese (contributi pensionistici e spese ammissibili).

circa 12,5 miliardi di euro). Ai fini della determinazione delle imposte personali sul reddito sono previste delle aliquote crescenti a scaglioni¹⁵³ che vanno dal 20% al 45%. È prevista una quota esente pari a 12.570£ ma tale indennità non può essere richiesta da soggetti che utilizzano la *remittance basis*, (a cui si farà riferimento a breve) oppure da chi ha un reddito superiore a centomila sterline, pertanto è ragionevole ritenere che tale *personal allowance* non possa essere richiesta dai calciatori di Premier League inglese, in considerazione del fatto che usualmente gli stipendi percepiti da tali atleti sono superiori alla cifra indicata. Il reddito dipendente si determina considerando una molteplicità di manifestazioni reddituali tra le quali: la retribuzione ordinaria; donazioni o benefici in natura sotto forma di denaro o che presentino un valore economico determinabile; qualsiasi ulteriore emolumento collegabile all'attività lavorativa. In quest'ultima categoria rientrano i c.d. *fringe benefits*, comprendenti i biglietti omaggio concessi al giocatore, i rimborsi per i viaggi e le spese forfettarie, rimborsi medici, i TFR (trattamenti di fine rapporto) i servizi di assistenza personale (anche a familiari, quali ad esempio attività di *babysitting*), i benefici procurati dal club attraverso *sponsorships* con soggetti terzi (si pensi al Manchester United sponsorizzato dal brand automobilistico Chevrolet, che concede ai giocatori in rosa in comodato gratuito un'auto del marchio americano). In relazione, invece, ai compensi derivanti dallo sfruttamento dei diritti d'immagine, è necessario distinguere se questi siano stati corrisposti dalla società di appartenenza e allora questi saranno imponibili alla fonte come reddito da lavoro dipendente, oppure le somme siano state ritratte direttamente dal giocatore da soggetti diversi dal club, e in tal caso figureranno come redditi di lavoro autonomo. In merito a tale distinzione non varieranno tanto le aliquote quanto il calcolo dei contributi sociali e previdenziali, tendenzialmente inferiori quando corrisposti dal lavoratore autonomo. Anche nel Regno Unito è comune che i giocatori trasferiscano i propri diritti d'immagine ad una diversa società o entità giuridica, al fine di minimizzare l'imposizione sui redditi da questi derivanti,

¹⁵³ Le aliquote per i redditi di lavoro dipendente, che variano tra i vari Paesi del Regno Unito, sono le seguenti (si considerano quelle relative ad Inghilterra Galles e Irlanda del Nord): esenzione fino a 12.570 £, aliquota di base del 20% per i redditi sino a 37.700 £, aliquota massima del 40% per i redditi da 37.701 £ sino a 150.000 £ e, infine, aliquota addizionale del 45% per redditi oltre 150.001 £. Si ricorda, inoltre, la quota personale esente scende di 1£ per ogni 2£ di reddito superiore al limite dei centomila *pounds*.

considerato che l'aliquota massima sui redditi d'impresa è fissata al 30%. È ben possibile, che un calciatore guadagni sia dalla sua attività sportiva che da quella non sportiva in forma privata, senza coinvolgimento del *club*, figurando contemporaneamente agli occhi del Fisco come lavoratore dipendente e autonomo, e dunque i suoi redditi dipendenti saranno imponibili alla fonte con il sistema PAYE, mentre quelli di natura autonoma necessiteranno della presentazione della *tax return* (la dichiarazione dei redditi). Ai fini della tassazione dei calciatori nel Regno Unito bisogna considerare i concetti di residenza e *domicile*, fondamentali per identificare l'assoggettamento al sistema fiscale britannico. Quando si utilizza il termine "residenza", bisogna rilevare che questo ha una pluralità di significati: *in primis* si considera la residenza semplice, che sussiste quando la persona fisica rimane per almeno 183 giorni¹⁵⁴ nel Regno Unito o dispone di un'abitazione per più di 91 giorni consecutivi e vi soggiorna per un minimo di 46 giorni anche non consecutivi. La residenza è invece ordinaria quando il soggetto contribuente manifesta l'intenzione di stabilirsi nel medio periodo, generalmente più di tre anni, nel Regno Unito e tale nozione rileva ai fini della tassazione dei redditi esteri, quelli originati o accumulati in *trust* e ai fini dell'applicazione delle norme antielusione. Infine, per la definizione di *domicile*¹⁵⁵, da non confondere con la nozione civilistica di domicilio, si fa riferimento alle circostanze che lo declinano in tre tipi: *domicile* di origine, di regola si considera tale il Paese dove un individuo è nato e può essere mantenuto anche dopo uno spostamento di residenza all'estero; *domicile* di scelta, ovvero nei casi in cui un soggetto nasca da un padre *non domiciled*, ma decida con un'intenzione chiara e precisa (*settled*) di stabilirsi in modo permanente nel Regno Unito; e infine il *domicile* di dipendenza, che assume un carattere marginale, in quanto, di fatto, riguarda solo gli individui sotto i 16 anni e quelli con limitate capacità mentali, per i quali il domicilio è lo stesso del genitore e/o del tutore. Per quanto concerne la residenza, fino al 2013, come si è visto, ci si basava sul concetto di "principio di residenza ordinaria"

¹⁵⁴ In determinati casi, ai fini della residenza semplice, possono rilevare anche periodi di permanenza nel Regno Unito inferiori ai 183 giorni, purché sussistano determinati motivi legati alla residenza dei familiari, alla disponibilità di abitazioni, ad interessi economici e socio-familiari.

¹⁵⁵ Si veda in merito SCHIAVONE G., *Il resident non domiciled inglese*, Novità fiscali, 2019, (3), pp. 129-134.

ma in seguito alla sua abolizione è entrato in vigore lo statutory residence test (SRT)¹⁵⁶.

Dopo aver brevemente accennato tali definizioni si può affermare che i calciatori che sono residenti e domiciliati vengono assoggettati a tassazione sui redditi e sulle plusvalenze ovunque prodotti (*the arising basis*) a prescindere dalla circostanza che siano utilizzati, o rimessi, in UK. Diversamente, i soggetti residenti ma non domiciliati (c.d. *res non-dom*), hanno la facoltà di optare per un regime fiscale alternativo consistente nella tassazione in base ai redditi rimessi nel Regno Unito (*the remittance basis*). Tale regime alternativo *res non-dom*, come sottolinea la dottrina¹⁵⁷, è stato ed è attualmente largamente utilizzato nell'ambito della pianificazione fiscale, cosicché i calciatori che arrivano per giocare in Premier League possono pianificare il proprio reddito al fine di mantenere non imponibili i redditi percepiti al di fuori del Regno Unito. La scelta in favore del regime di *remittance* va effettuata entro il 31 gennaio e indicata nella *tax return*, pena l'applicazione del regime ordinario di *arising* (che consiste nel principio di *worldwide income taxation*). Tale scelta è inoltre gratuita per i primi sei anni di residenza, in seguito i *non-doms* scontano una *flat tax* annua crescente (la c.d. *remittance basis charge*, RBC)¹⁵⁸. A partire dall'aprile 2017 è stato disposto un limite temporale all'utilizzo della *remittance*, poiché coloro che hanno risieduto per più di 15 anni dei precedenti 20, si considerano “*deemed domiciled*”, e per l'effetto, decadono per sempre dalla qualifica di *non-dom*.

L'analisi si concentra ora sul regime fiscale applicabile ai calciatori non residenti. Accorre in aiuto il codice tributario (Schedules of Income and Corporation Taxes Acts del 1988) ma questo è necessariamente sostenuto dalle pronunce giurisprudenziali, le quali nel corso degli anni, hanno ribadito la non imponibilità per il calciatore che disputa, con il suo club estero, una o più partite in Inghilterra. Diverso è il caso del calciatore non residente che milita in una squadra partecipante al campionato di Premier League: in questa ipotesi, infatti, il calciatore non residente nel Regno Unito

¹⁵⁶ Per un approfondimento sul regime dei test si consiglia la consultazione del seguente chiarimento presente sul sito di PWC: <https://www.taxsummaries.pwc.com/united-kingdom/individual/residence>.

¹⁵⁷ Si veda DI FILIPPO P., *La tassazione dei calciatori nel Regno Unito*, in BENAZZI A, SACCARDO N., *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, cit., p. 215.

¹⁵⁸ L'ammontare della RBC è di: 30.000 sterline se la persona è stata residente per 7 degli ultimi 9 anni; 60.000 £ per 12 degli ultimi 14 anni ed infine 90.000 £ per 17 degli ultimi 20 anni.

è ivi tassato sui redditi direttamente collegati alle prestazioni sportive svoltesi nel Regno Unito secondo le disposizioni e le modalità già considerate per i giocatori residenti quali lavoratori dipendenti. Diversamente, in relazione alla tassazione delle somme derivanti dallo sfruttamento dei diritti d'immagine non legati al *club*, che come si è visto sono qualificati in tali casi quali redditi autonomi, si deve fare riferimento all'articolo 13 dell'*Income Tax (Trading and Other Income) Act* del 2005, relativo ai *Visitng Performers*, il quale, al primo paragrafo, statuisce che tale disposizione si applica agli sportivi che non sono residenti nell'anno fiscale¹⁵⁹ e svolgono una attività rilevante nel Regno Unito nel periodo d'imposta. Inoltre, il paragrafo 5 prevede che, in presenza di determinate condizioni¹⁶⁰, nel caso in cui i pagamenti relativi a tali redditi siano corrisposti ad una persona fisica o giuridica diversa dallo sportivo, è quest'ultimo che viene preso in considerazione ai fini della potestà impositiva britannica e quindi individuato come effettivo destinatario di tali compensi. Tale situazione negli ultimi anni ha spinto l'HMRC, sulla scorta dell'esempio spagnolo, a concentrare la propria attenzione sui pagamenti effettuati, tramite interposizione, ai giocatori per i loro diritti d'immagine che non vengono dichiarati e da tale attività il Fisco di Sua Maestà è riuscito ad aumentare il gettito di 330 milioni di sterline. Va infine menzionato che il Regno Unito ha sottoscritto più di cento Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, e ad eccezione di quello stipulata con la Germania, la grande maggioranza di queste segue il Modello OCSE e il già citato

¹⁵⁹ Si ricorda che l'anno fiscale nel Regno Unito per le persone fisiche inizia il 6 aprile e si conclude il 5 aprile dell'anno successivo. Ciò può anche ingenerare una serie di problematiche legate al requisito temporale necessario per ottenere la residenza. Si pensi al caso di un calciatore non residente che arriva in un *club* inglese dall'estero nel mercato di gennaio, che va dal 1° al 31 gennaio. In relazione all'anno fiscale in corso, che si chiude il 5 aprile, è impossibile la permanenza per 183 giorni (potrebbe in alternativa sussistere la disponibilità di un'abitazione per più di 91 giorni consecutivi nell'anno fiscale e il soggiorno minimo di 46 giorni anche non consecutivi). Il calciatore sarebbe di conseguenza considerato non residente e sarebbe applicata la relativa disciplina. Qualora il calciatore sia ceduto all'estero nel mercato estivo, questo potrebbe non qualificarsi come residente in alcuno dei due Stati; ciò, poiché l'anno fiscale inizia il 6 aprile in Gran Bretagna, al momento del trasferimento non possono essere passati 183 giorni. Nello Paese di destinazione, qualora il periodo d'imposta sia coincidente con l'anno solare (come è il caso dell'Italia o della Spagna) e il trasferimento avvenga dopo il 2 luglio, sarebbe ugualmente impossibile realizzare il requisito temporale (infatti dal 3 luglio al 31 gennaio sarebbero passati solamente 182 giorni), con la conseguenza che il calciatore non sarebbe considerato residente neppure lì.

¹⁶⁰ Tali circostanze previste dalla norma sono: la persona fisica/giuridica diversa che riceve il pagamento è sotto il controllo del calciatore; tale persona è residente fiscalmente al di fuori del Regno Unito ed è soggetta a tassazione con un'aliquota inferiore al 25%; al momento della corresponsione delle somme esiste una relazione contrattuale tra le parti che prevede il diritto del calciatore di ricevere tale somma.

Articolo 17, disciplinante la tassazione dei calciatori non residenti sui redditi percepiti da attività svolte in altro Stato contraente.

2. La tassazione dei calciatori in Spagna

Dal punto di vista economico e fiscale, si può anticipare che la Spagna nello scorso decennio aveva tracciato la strada per quanto riguarda le agevolazioni fiscali previste per i calciatori, salvo poi fare marcia indietro negli ultimi anni. Partendo dalle considerazioni generali, si può dire che lo *status* di atleta professionista è disciplinato dalla normativa nazionale, *in primis* il Real Decreto 1006/1985 e dalla *Ley* 10/1990 (*Ley del deporte*, o Legge sullo sport). In particolare, la prima riconosce che è sportivo professionista il soggetto che abitualmente pratica uno sport per conto e nell'ambito dell'organizzazione e della gestione di un *club* o di una Federazione sportiva in cambio di una retribuzione¹⁶¹. Come nel sistema inglese, se il soggetto pratica uno sport individuale viene considerato quale lavoratore autonomo generante un reddito di natura professionale; diversamente gli sportivi praticanti sport di squadra come calcio e pallacanestro sono qualificati alla stregua dei lavoratori dipendenti e i loro redditi saranno soggetti alla relativa disciplina. È quanto emerge dall'articolo 17, comma 1 della IRPF (*Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*)¹⁶², il quale qualifica il reddito del calciatore quale dipendente poiché questo viene corrisposto in funzione della prestazione sportiva svolta nei confronti del *club*-datore di lavoro, con il classico vincolo di subordinazione a condizionarne il rapporto. Ai fini della determinazione della composizione del reddito imponibile del calciatore si devono considerare: la retribuzione ordinaria mensile, il bonus alla firma, quello di anzianità, i premi di presenza, i pagamenti extra e ogni altra tipologia di introito accessorio sia esso in denaro o in natura. Per questi ultimi si fa riferimento agli articoli 42 e 43 dell'IRPF, che reputa tra i redditi in natura l'uso e il consumo di beni e servizi,

¹⁶¹ Dal *Real Decreto* 1006/1985 (*por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales*) emerge in negativo la definizione dell'atleta dilettante, ovvero colui il quale non riceve un salario in cambio dei servizi resi. Va inoltre ricordato che lo status di sportivo professionista comprende anche le figure degli allenatori e degli istruttori.

¹⁶² Legge 28 novembre 2006, n. 35, corrispondente al TUIR in vigore in Italia.

concessi al calciatore gratuitamente o ad un costo inferiore al prezzo di mercato. Un'interessante riflessione può essere fatta in merito alla qualificazione reddituale dei compensi corrisposti dalla Nazionale spagnola al calciatore: infatti le prestazioni sportive rese in favore della *Roja* si differenziano da quelle nei confronti delle squadre di *club* poiché il rapporto intercorrente tra il calciatore e la Federazione spagnola (RFEF) è di natura amministrativa, dato l'obbligo di rispondere alle convocazioni sancito dalla Costituzione spagnola e dalla *Ley 10/90*. Nonostante ciò, tali compensi si qualificano come redditi dipendenti poiché la RFEF viene considerata alla stregua di un datore di lavoro, in quanto organizza e si assume i rischi del lavoro del calciatore. In merito ai redditi percepiti dal calciatore per lo sfruttamento dell'immagine, questi dal 1997, sono classificati come redditi finanziari, i quali sono assoggettati ad un'imposta ripetibile, prelevata tramite ritenuta alla fonte dalla squadra di appartenenza. Anche in Spagna, in relazione ai redditi derivanti dall'immagine, sono state elaborate diverse tecniche di pianificazione fiscale per minimizzare il carico impositivo. È prassi ormai diffusa che il calciatore ceda i propri diritti d'immagine ad una società, controllata dallo stesso o da una persona a lui legata, che ne gestisce e utilizza a fini commerciali l'immagine. La società interposta, in seguito ritrasferisce tali diritti alla squadra a cui appartiene il calciatore; tale cessione avviene in cambio di un compenso, che viene tassato secondo le aliquote previste ai sensi dell'*Impuesto de Sociedades*, inferiori rispetto a quelle previste dalla Legge IRPF.

Tale corresponsione viene effettuata in modo disgiunto dalla retribuzione prevista contrattualmente al calciatore per le sue prestazioni sportive; e la somma erogata alla società interposta (ma in sostanza attribuibile al calciatore) in relazione ai diritti d'immagine non può eccedere il 15% dello stipendio. A tal fine, il *club* retribuisce il giocatore per l'85% del suo stipendio e il restante 15% viene corrisposto alla società interposta che ne detiene i diritti d'immagine. Come effetto principale di tale sistema, il calciatore è quindi soggetto all'imposizione secondo le aliquote IRPF (45%) per l'85% del suo stipendio, mentre la società (ma indirettamente il soggetto è sempre lo stesso) è soggetta all'aliquota del 28% sul reddito societario, dunque inferiore. Riguardo tale situazione, negli ultimi anni, diversi calciatori e allenatori protagonisti del campionato di massima serie hanno dovuto affrontare inchieste e accertamenti da

parte delle autorità tributarie spagnole, le quali hanno mosso la contestazione che frequentemente tali società interposte, spesso residenti in c.d. paradisi fiscali, nella realtà non svolgessero alcuna attività economica. La dottrina spagnola si è mostrata piuttosto diffidente verso tale atteggiamento del Fisco, ma in concreto molti giocatori hanno rettificato la loro situazione fiscale, volontariamente o più frequentemente in sede di patteggiamento¹⁶³.

Va inoltre ricordato che la Spagna ha un sistema fiscale quasi federale, con tre livelli di governo e ciò garantisce molta autonomia alle varie regioni in cui è suddiviso il Paese. La principale conseguenza derivante dall'autonomia regionale è un differimento del livello di imposte tra le varie aree, ed alcune delle differenze possono risultare molto vantaggiose per specifiche circostanze (è il caso delle Isole Canarie e la tassazione ridotta delle pensioni). Le aliquote relative all'imposta sul reddito delle persone fisiche possono dunque essere modificate dai governi regionali anche se la struttura conserva la progressione e la suddivisione in scaglioni di imposta¹⁶⁴ che vanno dal 19% al 45%, mentre i redditi finanziari sono assoggettati ad aliquote differenti a seconda che la società sia o meno residente in Spagna. A tal fine occorre definire il concetto di residenza per il sistema fiscale spagnolo; tale requisito è infatti fondamentale per l'identificazione della corretta disciplina applicabile, con l'imposta sul reddito delle persone fisiche che troverà applicazione verso i calciatori residenti, secondo il principio del *worldwide income*. Diversamente, nei confronti dei calciatori non residenti fiscalmente in Spagna grava l'imposta sul reddito dei non residenti (*Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*, IRNR), la quale si applica soltanto sul reddito di fonte spagnola, o ove applicabile, si farà riferimento alla disciplina convenzionale contro le doppie imposizioni sottoscritta tra Spagna e lo Stato di residenza del calciatore. Ritornando alla nozione di residenza, secondo quanto

¹⁶³ Si menzionano a titolo di esempio i casi di Leo Messi, Cristiano Ronaldo, José Mourinho, tutti protagonisti di patteggiamenti milionari nei confronti del Fisco spagnolo, che li aveva dichiarati colpevoli di evasione fiscale per lo sfruttamento dei diritti d'immagine tramite interposizione di società.

¹⁶⁴ Le aliquote previste a partire dal 2016 sono le seguenti: fino a 12.450 € il 19%, da 12.451 ed entro i 20.200 € il 24%, da 20.201 a 35.200 € il 30%, da 35.201 a 60.000€ il 37%, ed infine oltre 60.001 € sarà prevista un'aliquota del 45% (incrementabile fino al 49% in relazione alla regione di residenza).

disposto dall'articolo 9 della Legge IRPF, si è residenti se sussiste alternativamente una delle seguenti condizioni:

- la presenza fisica in Spagna, ovvero il calciatore risiede in Spagna per più di 183 giorni durante l'anno solare, comprese le non meglio definite assenze sporadiche (in relazione a queste si è a lungo dibattuto in dottrina se sia considerabile assenza sporadica il trasferimento in prestito a titolo temporaneo di un calciatore spagnolo ad una squadra estera, con prevalenza di risposte positive);
- Spagna intesa quale centro degli interessi economici del soggetto, definito dalla dottrina¹⁶⁵ quale territorio in cui viene prodotta la parte maggiore della base imponibile per l'imposta sul reddito delle persone fisiche;
- Presunzione relativa, che stabilisce che il luogo di residenza sia la Spagna qualora siano ivi residenti la moglie e i figli minorenni.

Per stabilire, invece, il regime fiscale più idoneo per i calciatori non residenti è necessario verificare se tra lo Stato di residenza del calciatore e la Spagna siano state stipulate Convenzioni contro le doppie imposizioni. Si è già osservato che il principio generale che regola la materia è quello della tassazione dei soli redditi prodotti nel territorio dello Stato. Nel caso in cui tra i due Paesi sia stata sottoscritta una Convenzione, generalmente ricalcante il Modello OCSE, si avrà necessariamente a che fare con l'articolo 17, secondo il quale anche lo Stato della fonte ha il diritto di esercitare la propria potestà impositiva sui redditi percepiti dai calciatori per una prestazione in tale Stato. Si sottolinea come la maggior parte di tali CDI integrano anche la disciplina disposta dal paragrafo 2 dell'articolo 17 (relativo all'interposizione di una persona diversa), ad eccezione della Convenzione Spagna-Olanda. Nei casi in cui tra i due paesi (Spagna e Paese di residenza del non residente) non sussista alcun legame pattizio, si applicherà la Legge IRNR. L'articolo 12 della predetta legge stabilisce che costituisce motivo di imposizione percepire un reddito, sia in denaro che in natura, nel territorio spagnolo. Il successivo articolo 13 indica invece quali sono

¹⁶⁵ Si veda HORTALÀ VALLVÉ J., ESPOLITA SUÁREZ P., *Il regime fiscale applicato ai calciatori in Spagna*, in BENAZZI A., SACCARDO N., *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, Milano Ipsosa, 2011, p. 227.

le componenti reddituali da considerarsi prodotte in territorio spagnolo. Per quanto riguarda le aliquote applicabili al reddito così determinato, occorre riferirsi all'articolo 25 della medesima Legge IRNR, che prevede una aliquota generale del 24%. In seguito a varie sentenze della Corte di Giustizia dell'Unione Europea il Legislatore spagnolo ha provveduto a modificare la Legge IRNR poiché questa non consentiva ai contribuenti non residenti di dedurre le spese ammesse per i residenti, in violazione dei principi europei (primo tra tutti il principio di non discriminazione fiscale).

2.1. Il regime fiscale degli “*impatriates*”, meglio conosciuto come *Ley Beckham*

Ai fini dell'analisi del regime fiscale che si applica nei confronti dei calciatori in Spagna, pare senza alcun dubbio inevitabile menzionare il regime degli *impatriates*, universalmente conosciuto come *Ley Beckham*, per via del giocatore inglese David Beckham che, trasferitosi al Real Madrid nel 2003, fu uno dei primi calciatori professionisti a beneficiarne. Va puntualizzato che, in realtà, la Legge n. 62/2003, le cui disposizioni confluiranno nel *Real Decreto* n. 687/2005¹⁶⁶, aveva come primaria finalità quella di favorire il trasferimento della residenza in Spagna da parte di medici, scienziati e dirigenti *senior* come pure incoraggiare le aziende multinazionali a spostare la propria sede (in analogia con l'incentivo fiscale per gli “*impatriati*” in Italia, con il c.d. rientro dei cervelli). In realtà tale regime agevolativo fu largamente utilizzato dai *club* di *Liga*, che attraverso questo riuscirono ad aver un notevole vantaggio competitivo dal punto di vista fiscale rispetto alle altre squadre europee (basti pensare che in quegli anni le principali competizioni europee furono dominate dalle squadre spagnole, con Real Madrid, Barcellona e Atletico de Madrid in testa, le quali riuscirono ad ingaggiare, oltre al già citato Beckham, giocatori del calibro di Cristiano Ronaldo, Benzema, Kakà, Di Maria, Ibrahimović, Agüero e molti altri).

La convenienza fiscale era davvero notevole in quanto, grazie alla *Ley Beckham*, le squadre degli altri campionati avrebbero dovuto spendere, a parità di stipendio netto del calciatore, circa il 35 per cento di compenso lordo in più rispetto ad un club

¹⁶⁶ Il Decreto Reale n. 687 del 2005 modifica le disposizioni sull'imposta sul reddito delle persone fisiche e attualmente è incluso nella Legge IRPF al titolo VII.

spagnolo. In sostanza, tale regime permetteva ai nuovi residenti la facoltà di applicare la disciplina dei soggetti non residenti in Spagna, quindi con la tassazione limitata ai redditi considerati prodotti in Spagna. E per tale tassazione era prevista un'aliquota fissa del 24% per i redditi di lavoro dipendente e del 19% per interessi attivi, *capital gain* e dividendi. Per poter accedere a tale beneficio era necessaria la sussistenza di alcuni requisiti:

- Il *Desplazamiento*, ossia che la persona fisica non avesse risieduto in Spagna nei 10 anni precedenti;
- che la persona si trasferisse in Spagna a causa di un contratto di lavoro;
- che il lavoro fosse effettivamente svolto in Spagna;
- che il lavoro fosse svolto per una società spagnola o impresa residente in Spagna, o per una stabile organizzazione situata in Spagna di una entità non residente nel territorio spagnolo;
- che la prestazione oggetto del contratto di lavoro non fosse un reddito esente all'imposta sul reddito per i non residenti.

Tale regime agevolativo, in seguito alla crisi finanziaria internazionale del 2008 e sulla scorta delle proteste popolari che ritenevano iniquo che calciatori già milionari potessero beneficiare di tali vantaggi fiscali, divenne talmente impopolare e criticato¹⁶⁷ che fu modificato. Infatti, la Legge n. 26/2009 (c.d. *Ley Financiera* per il 2010) è intervenuta aggiungendo, ai i requisiti appena accennati, anche un tetto massimo di 600.000 € di reddito annuo di fonte spagnola, oltre il quale il contribuente straniero che trasferisce la propria residenza in Spagna per ragioni lavorative è sottoposto alle ordinarie regole di imposizione con applicazione delle aliquote progressive¹⁶⁸. Dunque, in seguito a tale intervento normativo, i calciatori professionisti giunti in Spagna erano soggetti a due differenti aliquote ai fini della tassazione del reddito di fonte spagnola: del 24% per i redditi entro la soglia di 600.000€, e del 45% per il reddito eccedente tale soglia. Tuttavia, tale modifica non

¹⁶⁷ Le critiche mosse dalla dottrina riguardavano anche aspetti più tecnici della disposizione e consistevano nella possibile violazione dei principi di uguaglianza e di capacità contributiva previsti dalla Costituzione spagnola o ancora nella possibile discriminazione dei contribuenti residenti e nella violazione dei principi comunitari (caso di *reverse discrimination*).

¹⁶⁸ Cfr. nota n. 163.

riversava i propri effetti direttamente nei confronti dei giocatori, dato che la loro retribuzione era e ed è negoziata al netto delle tasse e dei contributi previdenziali, quanto nei confronti delle squadre spagnole, che vedevano perdere la loro posizione di forza in sede di calciomercato europeo, considerato che gli stipendi dei calciatori generalmente eccedono il tetto fissato dal Legislatore. La modifica più rilevante si è però avuta con l'entrata in vigore della Ley 26/2014, la quale ha disposto la totale esclusione dei calciatori professionisti dalla platea dei possibili beneficiari, mantenendo il regime *impatriates* per le categorie a beneficio dei quali era stato inizialmente ideato e sancendo la fine della tassazione privilegiata per i calciatori in Spagna.

3. Il regime fiscale tedesco

Anche in Germania lo status di sportivo professionista si ricava dalla corresponsione o meno di una remunerazione nei confronti di questo: si godrà di tale qualifica, se si riceve un salario in cambio delle prestazioni sportive, mentre saranno considerati dilettanti coloro verso i quali non viene erogato un compenso, non rilevando a tal fine neppure i rimborsi spese. A cristallizzare tale divisione interviene anche la Federazione calcistica tedesca (*Deutscher Fußball-Bund*, o DFB) che all'interno del proprio regolamento definisce “lo sportivo dilettante come colui che gioca a calcio quale membro di un *club* senza ricevere alcuna remunerazione”. Anche qui la dottrina¹⁶⁹ segnala la distinzione tra atleti individuali qualificati come lavoratori autonomi contrapposti ai membri di una squadra che vengono considerati invece lavoratori dipendenti, e ancora una volta ciò deriva dal vincolo di subordinazione, che vede i calciatori obbligati a sottostare alle direttive del *club*-datore di lavoro. Focalizzando maggiormente l'attenzione sul regime tributario applicato ai calciatori in Germania si può subito notare che il calciatore residente fiscalmente in Germania è soggetto alla tassazione sul reddito in Germania per il reddito ovunque prodotto nel

¹⁶⁹ Cfr. SCHLOTTER C., *Germany in Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*, MAISTO IBFD, 2016, Online Books IBFD, pp. 437-467.

mondo, secondo il già citato principio del *worldwide income taxation*. Ma per avere l'applicazione di tale principio bisogna prima arrivare ad una definizione di residenza: questa, per il sistema tedesco, si acquista qualora un soggetto disponga e occupi un immobile nel territorio tedesco in modo duraturo e permanente, o eventualmente abbia ivi una dimora abituale, in cui soggiorna in maniera non temporanea per un periodo superiore ai 6 mesi dell'anno fiscale. Nel caso sussistano dubbi circa la residenza, viene considerato rilevante il Paese in cui il contribuente ha il centro dei propri interessi, sia di carattere economico che socio-familiare. Si è già visto che anche per l'ordinamento tedesco la qualificazione giuslavoristica dei calciatori afferisce alla categoria dei lavoratori subordinati e pertanto la disciplina sarà quella generale, con il club che ha l'obbligo di operare una ritenuta su ogni introito erogato al calciatore (si considerano anche i vari *fringe benefit*). Il contratto collettivo tra DFB e le squadre di *Bundesliga* statuisce, inoltre, che ai giocatori non è concessa un'ulteriore indennità per le attività di *merchandising* o *sponsorship* effettuate in favore dei club¹⁷⁰, già comprese nello stipendio e assoggettato alla predetta ritenuta. Diversamente, nel caso in cui i diritti d'immagine siano concessi ad una società terza, diversa dalla squadra di appartenenza, questi sono soggetti ad una diversa qualificazione reddituale e saranno considerati come redditi commerciali; la società terza, inoltre, non essendo il datore di lavoro del calciatore, non assumerà alcun obbligo fiscale in merito alla ritenuta su quanto corrisposto al giocatore per la concessione dei diritti. Il calciatore professionista, in quanto dipendente, viene dunque sottoposto alle ordinarie aliquote progressive per scaglioni¹⁷¹, ferma restando la possibilità per lo stesso di beneficiare della c.d. *Splitting Tariff*, consistente nella possibilità per i soggetti coniugati o legati da unione civile, di beneficiare di una mitigazione significativa della progressività dovuta alla fittizia attribuzione dei redditi prodotti dal coniuge “con maggiori capacità

¹⁷⁰ Si pensi ad esempio al tradizionale evento presso la birreria *sponsor* istituzionale a cui i giocatori della squadra del Bayern Monaco devono partecipare durante la settimana in cui la città di Monaco festeggia l'*Oktoberfest*; in forza dell'accordo collettivo i giocatori della squadra bavarese sono tenuti a partecipare senza poter pretendere un compenso aggiuntivo.

¹⁷¹ Le aliquote per il contribuente ordinario sono le seguenti: a) Fino a 9.408 euro, 0%; b) poi progressiva Da 9.409 euro a 54.949 euro, 14%; c) Da 54.950 euro a 260.533 euro, 42%; d) Oltre 260.534 euro, 45%; mentre per i contribuenti coniugati le aliquote saranno: a) Fino a 18.096 euro, 0%; b) Da 18.097 euro a 109.898 euro, 14%; c) Da 109.899 euro a 521.066 euro, 42%; d) Oltre 521.066 euro, 45%.

contributive” ad entrambi i coniugi. Una menzione speciale la merita la c.d. *Kirchensteuer*, ovvero l’imposta ecclesiastica, che può essere imposta dalle comunità dei cattolici, dei protestanti, degli ebrei o da altre comunità religiose ufficialmente riconosciute sul territorio tedesco. Tale imposta ha come destinatari tutti i contribuenti residenti in Germania registratisi come “credenti” di uno di questi culti, con la conseguenza che per non risultare sottoposti a tale imposta i contribuenti devono necessariamente dichiararsi “atei” o dichiarare di aver abbandonato il proprio credo¹⁷². Tale supplemento d’imposta per i credenti è caratterizzato da un’aliquota del 9, 8% nei Länder della Baviera e del Baden-Württemberg, che viene applicata al reddito annuo del soggetto passivo, e viene accertata e riscossa dalle Autorità fiscali tedesche (il mancato pagamento, dal 2012, costituisce il pretesto per la Chiesa per considerare gli evasori come non più cattolici). In merito alla qualificazione dei compensi ritratti durante le convocazioni in Nazionale va segnalato che non si è ancora giunti ad una soluzione unitaria. Infatti, alcuni Land¹⁷³ considerano tali somme quali affini al contratto di lavoro subordinato tra società e calciatore; in forza di tale teoria i compensi ritratti dalle prestazioni per la Nazionale sono qualificati come parte integrante il salario corrisposto dalla propria squadra di club, e pertanto scatterebbe un obbligo in capo al calciatore di informare il proprio club delle somme ricevute in funzione dell’applicazione dell’opportuna ritenuta. L’altra teoria si spinge a considerare la DFB come un datore di lavoro ulteriore e affiancato al datore di lavoro-*club*, e in quanto tale sarà questa ad operare le ritenute; come risultato il calciatore dovrà presentare due modelli di ritenuta fiscale, uno per ogni “datore di lavoro”. Se la Federazione è estera, questa non avrà alcun obbligo fiscale in quanto non residente

¹⁷² In relazione a questa imposta ecclesiastica, celebre è il caso del giocatore Luca Toni, che giocò al Bayern Monaco dal 2007 al 2010. Il centravanti italiano si è dovuto difendere dinanzi alla Corte d’Appello di Monaco dall’accusa di evasione di € 1,7 milioni di imposte ecclesiastiche non pagate negli anni trascorsi in Germania. In particolare, mentre nel 2007 (anno di esordio) il calciatore si era registrato come “ateo”, beneficiandone dal punto di fiscale, dal secondo anno in poi è stata erroneamente indicata da parte dei suoi commercialisti la qualifica di “credente”: da tale formale autodichiarazione, ne è conseguita la rilevante contestazione.

¹⁷³ Va segnalato che, in quanto Stato Federale, in Germania la materia tributaria è decisa in autonomia da ogni singolo Land, come sostenuto anche da SCHOLLMEIER A., *Il regime fiscale applicato ai calciatori in Germania*, in BENNAZZI A., SACCARDO N., *La tassazione dei calciatori in Italia e all’estero*, cit., pp. 191-202.

fiscalmente in Germania e in casi simili si avrà l'applicazione di eventuali CDI stipulate tra la Germania e lo Stato della fonte (la maggior parte delle Convenzioni sottoscritte dalla Germania garantisce un diritto di tassazione allo Stato nel quale lo sportivo presta i suoi servizi, conformandosi all'articolo 17 Modello OCSE). Occorre ora analizzare la disciplina fiscale applicabile ai soggetti non residenti. Anche per la legislazione tedesca, il principio generale che regola la materia è quello della tassazione dei soli redditi di fonte tedesca. Va tuttavia segnalata la previsione della c.d. tassazione limitata estesa, in situazioni in cui tutto il reddito del calciatore non residente è considerato come se fosse prodotto in Germania, al verificarsi di determinate condizioni quali la residenza in un paese a fiscalità privilegiata e la nazionalità tedesca del soggetto. Il salario corrisposto al non residente da una squadra militante in *Bundesliga* va qualificato come reddito di lavoro dipendente, soggetto alla disciplina vista in precedenza. Inoltre, se la prestazione sportiva del non residente si concreta in Germania, il relativo reddito potrà essere ivi tassato, senza limitazioni dovute dalla normativa prevista dalle CDI; nel caso in cui, invece, tali prestazioni siano rese in un altro Paese, il reddito ivi generato non potrà essere assoggettato al potere impositivo del Fisco, in quanto non prodotto nel territorio tedesco.

4. Altri regimi fiscali rilevanti in Europa

In quest'ultimo paragrafo di natura comparativa si intende offrire una concisa panoramica della normativa fiscale di altri Paesi europei¹⁷⁴, sempre seguendo l'ordine derivante dal *ranking* UEFA per Nazioni. Verranno dunque accennate le principali disposizioni che si applicano ai calciatori in materia tributaria in Francia, Portogallo e Paesi Bassi. In linea di principio, si può primariamente sottolineare come concetto comune il fatto che la distinzione tra sportivi professionisti e sportivi dilettanti non dipenda da una chiara normativa nazionale, quanto piuttosto essa sia desumibile dai contratti collettivi sottoscritti tra le Federazioni e le associazioni sindacali degli

¹⁷⁴ Per un'analisi comparata degli aspetti fiscali in Europa si veda MAGLIARO A, CENSI S., *Aspetti fiscali e previdenziali degli sportivi professionisti e dilettanti. Una panoramica della normativa nei vari Paesi europei*, in *Associazioni e Sport*, n. 5/2020.

sportivi. Generalmente saranno professionisti quegli atleti che svolgono la loro attività dietro il pagamento di un corrispettivo, mentre saranno ritenuti dilettanti coloro che, in relazione all'attività sportiva prestata, riceveranno al massimo un rimborso delle spese sostenute.

Solo il Portogallo dispone espressamente che la qualifica di atleta professionista comporti necessariamente l'iscrizione presso l'Albo degli sportivi ad alte prestazioni organizzati dall'Istituto portoghese sport e gioventù, previa l'approvazione della federazione sportiva di riferimento. Ancora, si può osservare come indirizzo generale la qualificazione dei calciatori, in quanto atleti inseriti in uno sport di squadra, quali lavoratori dipendenti con un contratto di lavoro subordinato a tempo determinato, caratterizzato da una serie di obblighi espressione del vincolo di subordinazione nei confronti del *club*-datore di lavoro. Questi genereranno un reddito di lavoro dipendente tassato per lo più alla fonte con il sistema delle ritenute e saranno soggetti anche alla contribuzione previdenziale. Per converso, gli atleti che invece svolgono un'attività sportiva in forma individuale, come i tennisti o i golfisti, saranno considerati alla stregua dei lavoratori autonomi e in conseguenza di ciò, produrranno un reddito di natura professionale vincolato alla disciplina fiscale corrispondente.

Dal punto di vista più prettamente fiscale le imposte sul reddito delle persone fisiche sono pagate da soggetti residenti in Francia secondo l'ordinario principio *worldwide income taxation*, mentre i non residenti pagheranno soltanto per il reddito prodotto nel territorio francese. In Francia si è considerati residenti fiscalmente quando ivi è situata l'abitazione principale o la dimora abituale, o nel caso in cui vi sia situato il luogo principale concernente l'impresa o la professione.

È opinione comune che la maggior parte dei calciatori in Francia siano eleggibili per la residenza francese e siano quindi soggetti alla tassazione dei redditi ovunque prodotti. Tuttavia, nonostante la nomea che vede la Francia come un paese con tassazione piuttosto rigida¹⁷⁵, negli ultimi anni i principali club della *Ligue 1* francese

¹⁷⁵ Tale opinione è avvalorata anche dai dati che emergono dallo studio OCSE del 2021, secondo il quale la Francia occupa il secondo posto nella classifica dei Paesi OCSE per quanto riguarda il rapporto tra gettito fiscale e il Prodotto interno lordo (PIL), che viene stimato al 45,4%, ben 12 punti percentuali in più rispetto alla media OCSE. Tale rapporto va ad indicare la percentuale di PIL che è stata raccolta dallo Stato con l'imposizione fiscale.

(in particolar modo il Paris Saint-Germain o PSG, di proprietà del fondo sovrano del Qatar) sono riusciti ad attrarre diversi campioni, quali Leo Messi, Neymar Jr., James Rodriguez e Radamel Falcao. Ciò è riconducibile alla possibilità per i calciatori provenienti dall'estero di godere del regime fiscale specifico per gli *impatriés*¹⁷⁶; questo, inizialmente ideato al fine di favorire l'arrivo di dirigenti e professionisti stranieri di alto livello, si applica ai contribuenti che non hanno avuto residenza fiscale in Francia prima di assumere il nuovo incarico lavorativo nel paese. Più precisamente, possono usufruirne i lavoratori e i dirigenti non fiscalmente residenti in Francia nei cinque periodi d'imposta antecedenti.

Oltre a questo requisito temporale, il soggetto, per essere eleggibile, deve avere la residenza o la dimora abituale in Francia, in aggiunta all'occupazione principale. Soddisfatti tali requisiti, il contribuente godrà di una serie di benefici fiscali, tra i quali il più importante è costituito dall'esenzione d'imposta del 30% del compenso complessivo. Per quanto riguarda i diritti d'immagine, anche in Francia, i giocatori delle principali squadre francesi utilizzano società interposte al fine di minimizzare il prelievo fiscale sui compensi derivanti dallo sfruttamento di tali diritti, che sarebbe più pesante se questi rientrassero nell'imposizione del reddito ordinario. Recentemente, come si diceva, l'arrivo di Messi in Francia ha destato molto interesse, anche per via dei suoi precedenti col Fisco spagnolo. Sembra pacifico che il fuoriclasse argentino abbia aderito al regime agevolativo appena accennato, ma ciò che è interessante segnalare è che il PSG ha inteso corrispondere al sette volte Pallone d'oro una significativa parte del *bonus* alla firma nella sua cryptovaluta "PSG Fan Token", il cui valore è aumentato del 130% nei giorni successivi all'annuncio.

Questo costituisce anche uno dei primi casi di rilievo in cui un calciatore professionista è in parte retribuito in cryptovalute.

Per quanto riguarda l'ordinamento portoghese, invece, un profilo meritevole di interesse è quello che riguarda specifiche deduzioni concesse al calciatore professionista, ad esempio in relazione alle spese di assicurazione legate all'attività

¹⁷⁶ Si veda a tal punto LE MENTEC F., Il regime fiscale applicato ai giocatori in Francia, in BENAZZI A., SACCARDO N., La tassazione dei giocatori in Italia e all'estero, cit., pp. 187-189.

sportiva, poiché la legislazione lusitana considera l'attività sportiva, calcistica ma non solo, una professione ad "usura veloce".

Tale agevolazione in passato prevedeva risparmi d'imposta anche fino al 50% del reddito prodotto, mentre attualmente sono rimaste in vigore soltanto alcune specifiche deduzioni. Il Portogallo ha poi introdotto nel 2009, in seguito alla crisi economico-finanziaria globale, un regime di tassazione speciale per il residente non permanente/non abituale, il quale ha funzionato e ha comportato un notevole influsso di capitale. Tale regime, tra le altre cose, consente ai lavoratori qualificati di beneficiare di una speciale aliquota fissa del 20% sul reddito di lavoro dipendente.

Tuttavia, a dispetto dell'opinione favorevole della dottrina¹⁷⁷, che vedeva in tale sistema un'opportunità per stimolare la competitività del Portogallo nella *sports industry*, gli sportivi non vengono menzionati dal Decreto Ministeriale 12/2010, e sono dunque esclusi dall'applicazione di tale beneficio, rimanendo soggetti alle ordinarie regolamentazioni fiscali previste per le persone fisiche (*worldwide income taxation* per residenti, ritenute fiscali per il solo reddito prodotto nel territorio portoghese per i non residenti). Anche nei Paesi Bassi, come in Francia e in Italia, sono previste delle agevolazioni fiscali che non nascono per l'industria calcistica, ma in sostanza permettono ai calciatori di godere di rilevanti benefici fiscali. Tali regimi consentono ai giocatori, e indirettamente alle squadre di appartenenza, di godere di un'esenzione d'imposta sui loro redditi e nel caso olandese l'esenzione concessa, che è soggetta ad alcune restrizioni, sarà del 30% sul reddito complessivamente prodotto. Per stabilire chi, concretamente sia il beneficiario ultimo di tale sistema, bisogna considerare la tipologia di contratto conclusa tra giocatore e società: infatti, se il salario è stato concordato al netto, il beneficio varrà soprattutto per il club olandese, con un minor costo totale del salario, nel caso contrario l'esenzione del 30% ridurrà il carico fiscale del calciatore.

¹⁷⁷ In merito a ciò si consiglia la consultazione di ORTIGÃO RAMOS D., DUARTE SILVA M., *Il regime fiscale applicato ai calciatori in Portogallo*, in BENNAZZI A., SACCARDO N., *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, cit., pp. 203- 210.

5. Il divieto di discriminazione fiscale in ambito comunitario

Tra i vari principi cardine del sistema giuridico comunitario a difesa di libertà fondamentali quali la libertà di circolazione, la libertà di stabilimento e la libertà di prestazione di servizi, in ambito fiscale è sicuramente necessario menzionare il principio di non discriminazione¹⁷⁸. Questo viene espressamente sancito dall'articolo 18 del trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) il quale recita che “Nel campo di applicazione dei trattati, e senza pregiudizio delle disposizioni particolari già previste, è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità. Il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, possono stabilire regole volte a vietare tali discriminazioni”. A ben vedere tale principio si applica anche nei confronti degli sportivi, i quali, infatti, in ragione di questo sono tutelati e possono concorrere alle opportunità disponibili all'interno del mercato unico. L'articolo 18 TFUE, essendo una norma di carattere generale, ben si può applicare all'ambito fiscale. In relazione a questo, va anticipatamente segnalato che gli Stati Membri dell'UE, pur avendo conservato la loro sovranità impositiva nel settore delle imposte sui redditi, sono obbligati a confrontarsi e a rispettare i principi regolanti il diritto europeo, i quali sono posti a tutela dei soggetti membri. Pertanto, le norme statali saranno obbligate a conformarsi al divieto di non discriminazione emergente dalla normativa comunitaria. Ma come si è avuto modo di osservare nel presente capitolo, i diversi regimi statali degli Stati Membri prevedono regolamentazioni differenti basandosi su basi imponibili e aliquote diverse e soprattutto prevedendo disposizioni e condizioni differenziate a seconda che si riferiscano alla tassazione di soggetti residenti o meno, dando dunque vita a naturali antinomie tra sistemi impositivi. Il concetto di non discriminazione fiscale si basa dunque sul fatto che situazioni tra loro paragonabili non devono essere trattate in modo differente e che situazioni differenti non devono essere trattate in egual maniera, a meno che tale diverso trattamento non sia direttamente giustificato dalla legge¹⁷⁹, o

¹⁷⁸ DI PIETRO A, TASSANI T., *I principi europei del diritto tributario*, CEDAM, 2014, pp.159 e ss.

¹⁷⁹ MASON R., KNOLL M., *What is tax discrimination?*, in *The Yale Law Journal*, 2012, pp. 1017-1116.

dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (CGUE), ex post, dopo aver valutato nel merito la vicenda. Da tale impostazione ne deriva che per la valutazione circa la sussistenza o meno di una causa di discriminazione, senza valida motivazione, è necessario che le due situazioni raffrontate siano concretamente paragonabili tra di loro (ad esempio le due situazioni differenti attuate nei confronti di soggetti residenti e non residenti devono essere comparate concretamente al fine di stabilire la presenza o meno di una discriminazione vietata). La dottrina¹⁸⁰ riconosce che la discriminazione si può manifestare in diverse forme e tende a rilevarne differenti tipologie:

- discriminazione palese, che si concretizza in un trattamento fiscale meno favorevole, esplicitamente previsto dalla normativa, nei confronti di un soggetto (si pensi al caso della libera circolazione delle merci, in cui essa si esprime come un trattamento impositivo, previsto dalla normativa nazionale, più gravoso per un prodotto proveniente dall'estero, piuttosto di un prodotto domestico);
- discriminazione dissimulata, che si sostanzia nell'applicazione di una differente disciplina e un conseguente trattamento meno favorevole, non previsto esplicitamente dalla normativa, attraverso criteri di differenziazione (residenza, lingua, luogo di nascita e provenienza) che comportano il medesimo risultato della discriminazione palese. Il *Caso Sotgiu*¹⁸¹ è per eccellenza l'esempio di discriminazione dissimulata;
- discriminazione diretta, che si verifica con qualsiasi disposizione o comportamento che produca un effetto pregiudizievole, senza giustificazione e comunque con l'attribuzione di un trattamento irragionevolmente sfavorevole ad un soggetto o ad una categoria di soggetti rispetto ad altri che si trovano in situazione analoga;

¹⁸⁰ TRIA L., *Il divieto di discriminazione tra Corte di Strasburgo e Corti interne*, 2014, p. 1-55.

¹⁸¹ Nella causa 152/73 (Giovanni Maria Sotgiu v Deutsche Bundespost) si afferma che "il principio della parità di trattamento [...] vieta non soltanto le discriminazioni palesi in base alla cittadinanza, ma altresì qualsiasi discriminazione dissimulata che, pur fondandosi su altri criteri di riferimento, pervenga al medesimo risultato".

- La discriminazione c.d. indiretta, che sussiste quando una disposizione o un comportamento a prima vista neutri sono potenzialmente svantaggiosi verso un individuo o una categoria di persone rispetto ad altri individui o categorie di persone;
- La discriminazione alla rovescia, o meglio la *reverse discrimination*, alla cui trattazione sarà dedicato il prossimo paragrafo, che si ha quando i soggetti interni subiscono un trattamento meno favorevole rispetto a quello garantito ai soggetti esterni, contrariamente a quanto generalmente accade.

Va segnalato che il principio di non discriminazione non può operare nei casi in cui la diversità di trattamento tra contribuenti di Paesi diversi derivi dalla difformità dei rispettivi ordinamenti tributari. Inoltre, si è affermato che ci possono essere delle situazioni in cui la discriminazione è permessa o in ogni caso viene tollerata dall'ordinamento; ciò avviene in presenza di determinate cause di giustificazione, esplicitamente statuite dal TFUE¹⁸², quali la tutela dell'ordine, della sicurezza, della moralità e della sanità pubblica. Tuttavia, è necessario che le finalità per le quali entrano in gioco queste cause di giustificazione siano perseguite utilizzando il c.d. principio della proporzionalità. La CGUE ha previsto altre cause al di fuori dal trattato comunitario, tra le quali la più rilevante è ispirata al c.d. principio della coerenza: infatti, nel caso in cui non si verifichi una modalità alternativa di tassazione, le disposizioni discriminatorie saranno giustificate dall'ordinamento ai sensi della coerenza del sistema fiscale di cui esse fanno parte. In merito all'attività della CGUE, si sottolinea che il 10% delle cause da questa trattate sono di natura fiscale e ciò costituisce un chiaro esempio dell'importanza che vanno via via assumendo le decisioni della Corte. Queste, in un primo momento, rischiano di ingenerare confusione ma in realtà, nell'iter giurisprudenziale sono distinguibili tre differenti fasi, che corrispondono ad altrettanti diversi approcci intrapresi nel tempo dalla CGUE, i quali permettono di comprendere meglio le sfumature decisionali in materia fiscale. Nella prima fase, la CGUE, ha adottato un approccio basato sul principio di non discriminazione, mentre nella seconda la stessa ha analizzato i casi attraverso una

¹⁸² Cfr. art. 45, co. 3, art. 52, co. 1, art. 62, art. 65 del TFUE.

lettura basata sulle restrizioni delle libertà fondamentali. Attualmente, la Corte si trova nel pieno della terza fase, caratterizzata dal ritorno ad un metodo basato sul principio di non discriminazione ma con un approccio più sfumato, che si concretizza nelle seguenti azioni:

- valutazione sull'eventuale incompatibilità della misura con le libertà fondamentali;
- valutazione sul possibile paragone delle due situazioni, considerato il principio di territorialità;
- valutazione sulla giustificazione della misura.

5.1. La *reverse discrimination*

Nel corso del paragrafo precedente si è già avuto modo di accennare al fenomeno della c.d. *reverse discrimination*, ovvero quella situazione che si verifica quando l'ordinamento dispone un trattamento maggiormente favorevole nei confronti di un soggetto o di un gruppo di soggetti in minoranza o comunque storicamente sfavoriti, rispetto ad un soggetto o ad una pluralità al quale è sempre stato garantito un trattamento più favorevole. In sostanza, si verifica un'inversione della discriminazione, che così come per le altre tipologie a cui si è fatto riferimento (diretta, indiretta, palese, dissimulata), può realizzarsi sulla base di uno o più fattori discriminanti come la nazionalità, il sesso, l'orientamento religioso, la provenienza e altri. La dottrina¹⁸³ tende ad identificare due differenti tipologie di "discriminazione alla rovescia":

- consistente nelle c.d. "azioni positive", ovvero sono gli stessi ordinamenti nazionali che realizzano scientemente la discriminazione ponendo in essere disposizioni e regolamenti atti a tutelare un soggetto o un insieme di individui in posizioni svantaggiose. (Si pensi, ad esempio, ai trattamenti favorevoli promossi nei confronti delle donne nel contesto lavorativo, al fine di garantire

¹⁸³ Si veda PERUZZO E., *La discriminazione inversa alla luce della cittadinanza europea*, articolo pubblicato nell'ottobre del 2010 sul sito Filodiritto.com.
(link articolo:<https://www.filodiritto.com/la-discriminazione-inversa-alla-luce-della-cittadinanza-europea>)

le pari opportunità. Ciò avviene perché queste, in passato, e in molti settori del mondo lavorativo anche attualmente, erano sensibilmente svantaggiate rispetto agli uomini. Pertanto, sono intervenuti i legislatori nazionali per riequilibrare la situazione, ma tale intervento, dal punto di vista maschile può essere visto come una discriminazione, ad esempio nel momento in cui, in fatto di nuove assunzioni, viene data una corsia preferenziale alla figura femminile);

- Riguardante gli “operatori interni”, ovvero a causa della sovrapposizione del diritto comunitario a quello nazionale, tale discriminazione si concretizza nel momento in cui un Paese membro, applica ai propri cittadini, considerati quali “operatori interni”, un trattamento meno favorevole rispetto ai soggetti provenienti da un altro Paese, ossia gli “operatori esterni”.

Nella panoramica dei vari regimi fiscali in vigore in Europa si è avuto modo di osservare, che molti di questi, al fine di beneficiare di agevolazioni fiscali, richiedono come requisito di accesso la non residenza fiscale per un certo numero di anni. Si pensi al caso del sistema fiscale italiano, che richiede, per il *Decreto Crescita*, la non residenza fiscale italiana nei due anni precedenti alla richiesta del beneficio. Conseguentemente un soggetto non residente che sposta la propria residenza in Italia otterrà vantaggi fiscali non usufruibili dal soggetto già residente nel territorio italiano e dunque anche in questo caso si concretizzerà una discriminazione inversa. Queste discriminazioni, tuttavia, pur essendo in costante aumento, non vengono però rilevate dalla CGUE¹⁸⁴; secondo i giudici europei non è possibile tutelare i soggetti già residenti, poiché non si verifica alcun caso di discriminazione diretta o indiretta, dato che la situazione è circostanziata alla dimensione interna. Ma in relazione a calciatori o allenatori, soggetti con elevata mobilità e dotati anche di redditi piuttosto ingenti¹⁸⁵, il ragionamento che vede le *reverse discrimination* non sanzionabili da parte della CGUE in assenza del requisito della comparabilità tra situazione pare essere piuttosto

¹⁸⁴ Per la CGUE molto spesso non è possibile stabilire un nesso causale con le libertà fondamentali dei Trattati e perciò viene confermata una competenza giurisdizionale esclusivamente nazionale per tali fattispecie; si faccia riferimento al C-180/83 (1984), ECR 2539, Moser v Land Baden Württemberg, in cui la Corte considerò la fattispecie al di fuori dell’ambito del trattato.

¹⁸⁵ Si ricorda, infatti, che frequentemente tali agevolazioni fiscali per i non residenti richiedono come requisito da soddisfare anche la sussistenza di redditi elevati (si pensi alla *flat tax* di 100.000€ per il regime dei neo-residenti o l’acquisto di un immobile in Francia)

debole. Si pensi ad esempio al caso che riguarda l'ex allenatore dell'Inter Antonio Conte. Quest'ultimo, dopo un biennio sulla panchina del Chelsea, soddisfacendo in tal modo il requisito della non residenza fiscale italiana per l'applicazione del *Decreto Crescita*, nel 2019 è tornato in Italia beneficiando appunto della predetta misura. È tuttavia presumibile che l'allenatore italiano, dato il legame con l'Italia e considerato che lo stesso ha sempre lavorato e vissuto nel nostro paese, sarebbe ritornato in ogni caso, a prescindere dall'applicazione nei suoi confronti del regime agevolativo. Occorre inoltre considerare che la situazione di Conte non sembra così differente rispetto a quella di un allenatore con la medesima retribuzione da sempre residente nel nostro Paese e che qui ha sempre svolto la propria attività lavorativa: appare infatti contraddittorio che la posizione fiscale di Conte sia comparabile a questa soltanto alla scadenza degli effetti del *Decreto Crescita*, e pertanto rilevabile come discriminazione inversa soltanto a partire da tale momento. Per giunta, si evidenzia che il mondo dei calciatori è condizionato da una forte mobilità, con la possibilità per un giocatore di cambiare squadra quasi ad ogni sessione di calciomercato. Lo stesso potrebbe dunque organizzarsi e attraverso un'adeguata pianificazione fiscale, beneficiare di plurime agevolazioni fiscali spostandosi tra i vari Paesi europei¹⁸⁶. Si concreta in questi casi una evidente forma di discriminazione inversa subita dai calciatori che tendono a rimanere a lungo nella stessa squadra, ma ancor di più nei confronti di quei lavoratori, che per ragioni economiche, più difficilmente riescono a trasferire la propria residenza all'estero. Altri effetti di questa *reverse discrimination* si verificano in relazione al mercato interno e al fatto che questo sia notevolmente limitato dai benefici offerti a chi si rivolge ad un diverso mercato estero¹⁸⁷. In concreto, la discriminazione inversa causata dai regimi fiscali europei trattati va a penalizzare la circolazione di persone e capitali all'interno di uno Stato membro e ciò si configura come un effetto collaterale delle disposizioni comunitarie istitutive del Mercato Unico Europeo, nel quale

¹⁸⁶ Si faccia ancora riferimento a Cristiano Ronaldo, che oltre ad aver giocato in alcune delle migliori squadre del mondo, come Manchester United, Real Madrid e Juventus, allo stesso tempo ha fiscalmente tratto un vantaggio da tali trasferimenti, poiché ha potuto beneficiare del regime dei *res non-dom* nel Regno Unito, della *Ley Beckham* in Spagna ed infine del regime neo-residenti disciplinato dall'art 24 *bis* del TUIR in Italia.

¹⁸⁷ Si pensi al caso, già accennato al capitolo 2, paragrafo 5 a cui si rimanda, in relazione agli effetti negativi del Decreto Crescita sui settori giovanili italiani.

vengono sì abbattute le barriere economiche tra Stati Membri, ma persistono all'interno dei confini dei singoli Paesi.

Capitolo V

IL CALCIO FEMMINILE

Prendendo le mosse dalle esperienze internazionali, in questa parte conclusiva del presente elaborato si cercherà, sinteticamente e senza alcuna pretesa di esaustività, di focalizzare alcune questioni relative al calcio femminile italiano, seguendone la sua crescita e il recente sviluppo che l'ha condotto fino al riconoscimento professionistico della massima serie. In quest'ultimo capitolo si farà un breve cenno ai calciatori dilettanti e al dilettantismo, alla cui disciplina il calcio femminile ha fatto e dovrà ancora fare riferimento, analizzandone modalità di tassazione e aspetti generali. Verrà poi richiamata la nuova normativa disposta dalla c.d. riforma dello sport, che ha segnato un notevole punto di svolta in tema di equiparazione tra calciatori e calciatrici e da ultimo si fornirà uno spaccato del movimento femminile in ambito internazionale, impegnato a superare discriminazioni e *gender gap* anche nel mondo del calcio.

1. L'evoluzione del calcio femminile in Italia e a livello internazionale

Come per il calcio maschile, anche il calcio femminile fonda le proprie origini in Inghilterra, dove, già a partire dalle fine del diciannovesimo secolo gruppi di donne si organizzavano in squadre e si ritrovavano a giocare semplicemente con fini ludici. Durante il primo conflitto mondiale, le donne iniziarono a giocare al fine di raccogliere fondi benefici da devolvere ai reduci di guerra o alle famiglie rimaste orfane, e queste partite ottennero un successo inaspettato¹⁸⁸. Tuttavia, soltanto un anno dopo intervenne il massimo organo del calcio inglese, la Football Association (FA), il quale proibì a tutte le squadre femminili di giocare a pallone su campi affiliati alla stessa federazione, sostenendo che “(il calcio) non è idoneo per le donne e non

¹⁸⁸ Si fa riferimento in particolare alla partita giocata la sera di Santo Stefano del 1920 tra le squadre aziendali Dick, Kerr's Ladies Football Club e St. Helen's Ladies sul campo di Goodison Park, a Liverpool, davanti a 53mila persone.

dovrebbe essere incoraggiato” e tale divieto perdurò fino al 1969¹⁸⁹. Nel nostro Paese, invece, si ha menzione della costituzione di una prima squadra di calcio milanese nel 1933, ma anche qui il movimento fu subito represso dal CONI di chiaro stampo fascista, contribuendo a creare il fallace pensiero che le donne dovessero occuparsi di altro e non di sport. Nonostante già dal secondo dopoguerra il movimento vide la ricomparsa di alcune squadre, è soltanto con gli anni Settanta che il calcio femminile italiano e internazionale entrò in una nuova fase. Il 1968 rappresenta una tappa significativa nel percorso di crescita del movimento, con il riconoscimento del calcio femminile come sport da parte dell’UEFA e la contemporanea istituzione di una Federazione Italiana Calcio Femminile (FICF), autonoma dalla FIGC. Il lento ma costante sviluppo del movimento prosegue anche nel corso degli anni Ottanta con l’organizzazione da parte dell’UEFA del primo Europeo per Nazionali nell’1984 e per quanto riguarda lo sport italiano con l’entrata del calcio femminile nell’ambito di competenza della FIGC. L’ultimo decennio del ventesimo secolo ha visto l’organizzazione dei primi Mondiali al femminile da parte della FIFA (1991) e la prima presenza del calcio femminile quale sport olimpico ad Atlanta 1996. Ma la crescita di questo sport non è stata uniforme in tutti Paesi: già nel primo decennio del nuovo millennio il calcio si era notevolmente sviluppato negli Stati Uniti, considerata da molti come la patria del calcio femminile, e nei Paesi del Nord Europa quali Germania, Inghilterra, Svezia, Norvegia, Paesi Bassi. Ciò è dovuto soprattutto ad una diversa impostazione culturale presente in questi Paesi, dove la scuola svolge un ruolo fondamentale nella pratica sportiva senza distinguere tra sport maschili o femminili. In tali Paesi, inoltre, il calcio femminile non solo è molto praticato da diversi anni¹⁹⁰, ma ha un pubblico fedele, per buona parte composto da donne e ragazze, che genera un notevole indotto economico.

¹⁸⁹Cfr. WILLIAMS J., *The history of Women’s Football*, Pen and Sword History, 2022; in tale saggio la storica britannica dello sport, Jean Williams, ha sostenuto che il divieto al calcio femminile fu imposto al termine del conflitto, perché la FA pensava che questo avrebbe perso la quasi totalità del suo pubblico col ritorno degli uomini dal fronte.

¹⁹⁰ Escludendo gli Stati Uniti, che per le Nazionali a stelle e strisce possono pescare da un bacino di oltre 2 milioni e mezzo di atlete, ciò che emerge dal FIFA Women’s Football Members Association Survey Report del 2019 è che tra le prime sette squadre, tutte europee, classificate ai Mondiali 2019, sei di queste (Svezia, Germania, Olanda, Francia, Inghilterra e Norvegia) potevano contare su movimenti di base con più di

Ad alimentare la crescita del calcio a livello internazionale hanno sicuramente contribuito gli sforzi profusi, soprattutto in termini economici, da FIFA e UEFA, i due massimi organismi del calcio mondiale e europeo. Numerose sono state infatti le iniziative e le campagne a sostegno della pratica di questo sport che hanno accompagnato le principali manifestazioni internazionali, quali gli Europei 2017 o i Mondiali 2019. Ed è proprio l'ultima rassegna iridata, svoltasi in Francia, ad aver rappresentato il momento di svolta del calcio al femminile a livello globale; infatti l'edizione francese oltre ad essere stata la più seguita a livello televisivo con una notevole copertura di media internazionali, ha registrato *sold out* praticamente in ogni stadio dove si è svolta la manifestazione e dal punto di vista commerciale ha generato i maggiori ricavi da spazi pubblicitari grazie all'imponente entrata in gioco di *sponsor* globali. Allo stesso tempo, il Mondiale non è stato un successo soltanto per *sponsor* e organizzatori, ma, grazie ai maggiori introiti della FIFA consistenti in premi più ricchi per le Nazionali, ha portato cambiamenti in tutte le federazioni partecipanti. Da tale situazione ne ha beneficiato in particolare il movimento calcistico italiano. L'ottima prestazione della Nazionale azzurra, giunta tra le otto migliori squadre al mondo, ha rappresentato un *turning point* fondamentale per la considerazione del calcio femminile all'interno della società¹⁹¹, a cui ha contribuito anche la grande rilevanza data dalla trasmissione delle partite da due delle principali emittenti televisive, Rai e Sky, con un'*audience* aggregata di quasi 25 milioni di telespettatori. La FIGC stima, inoltre, che in seguito alle imprese di Bonansea e compagne, il numero delle calciatrici tesserate è aumentato del 13,6% rispetto alla stagione 2018/19, arrivando a toccare quota 31.390 (nei dieci anni il trend di crescita è stato del 66,5%)¹⁹². Ma prima del Mondiale delle Azzurre, una precedente tappa fondamentale per lo sviluppo di questo sport in Italia va individuata nel 2015, quando la FIGC ha intrapreso un percorso di

centomila tesserate; l'unica eccezione era rappresentata dall'Italia che nel 2019 si fermava a 26.000 tesserate.

¹⁹¹ I risultati che emergono da un documento elaborato dal Centro Studi della FIGC evidenziano il forte impatto che il Mondiale 2019 ha avuto sul movimento italiano. Infatti, secondo tale *report*, in seguito al Mondiale, il 34,1% degli italiani dichiara di essere interessato al calcio femminile, un dato che raggiunge il 45,3% tra quelli che seguono il calcio.

¹⁹² Cfr. Bilancio Integrato 2020, documento redatto dalla FIGC in collaborazione con PWC. Dal predetto report si segnala inoltre che negli ultimi 10 anni le richieste di nuovi tesseramenti nel calcio femminile giovanile sono raddoppiate, passando da 3.410 a 6.848.

sviluppo quinquennale con alcune decisioni rilevanti quali la rivisitazione dei campionati giovanili, l'incremento della qualità delle competizioni, l'organizzazione di grandi eventi calcistici in Italia (Finale di Women's Champions League a Reggio Emilia nel 2016). Ma le due decisioni più importanti adottate dalla Federazione riguardano il coinvolgimento nell'attività femminile delle società professionistiche maschili, le uniche con capacità economiche tali da permettere un significativo investimento e un conseguente sviluppo del movimento. Infatti, dalla stagione sportiva 2015/16, queste, al fine di ottenere la Licenza Nazionale necessaria per poter partecipare alla Serie A e Serie B, hanno avuto l'obbligo di tesserare un numero sempre crescente di ragazze under 12, in modo tale da sviluppare un settore giovanile femminile¹⁹³. In via alternativa, la FIGC ha considerato assunto il predetto impegno nei casi in cui le società del calcio professionistico avessero acquisito, in deroga alla normativa federale, il titolo sportivo di società di calcio femminile nazionale, previo l'accollo dei debiti sportivi, ciò al fine di incentivarle ad investire nel calcio femminile con la possibilità di competere già nella massima serie¹⁹⁴. Tali scelte della Federazione, largamente ispirate ai modelli europei, sono state seguite anche dalla creazione di una Divisione Calcio Femminile¹⁹⁵ all'interno della stessa Federazione, e dall'assunzione, a partire dal 2018/19, da parte di questa della titolarità dell'organizzazione delle competizioni di vertice (Serie A, Serie B, Primavera, Coppa Italia e Supercoppa, per un totale di quasi 500 partite all'anno), prima demandate alla Lega Nazionale Dilettanti (LND), che continua a gestire i campionati di Serie C, Eccellenza e il resto dei campionati giovanili femminili. La FIGC, inoltre, con il supporto economico dell'UEFA, ha elaborato un nuovo piano strategico per lo sviluppo del movimento per il quadriennio 2021-2025, prevedendo di aumentare il numero delle calciatrici del 50%, migliorare la competitività e la spettacolarità dei campionati, aumentare il numero degli appassionati anche e soprattutto cercando di

¹⁹³ Per ottenere la Licenza Nazionale per il 2020/21 il numero di tesseramenti richiesto era di 40 calciatrici tesserate tra i 5 e 12 anni, ai fini della partecipazione ai campionati e tornei ufficiali. L'inosservanza di tale disposizione costituisce illecito disciplinare ed è sanzionata, su deferimento della Procura Federale, dagli organi di giustizia sportiva con l'ammenda.

¹⁹⁴ È dunque grazie a questa disposizione derogatoria che sono entrate nel mondo femminile società come la Juventus, il Milan, l'Inter, la Fiorentina e il Sassuolo.

¹⁹⁵ È stato inserito, tra le norme organizzative interne della FIGC (NOIF), il nuovo articolo 25-bis, che si preoccupa di disciplinare il calcio femminile e la relativa Divisione Calcio Femminile

portare le rappresentative nazionali e i *club* a successi internazionali. Va tuttavia sottolineato che il compito più importante della Federazione sarà quello di garantire la sostenibilità del sistema nel passaggio verso la Serie A femminile professionistica, di cui si tratterà più dettagliatamente nei prossimi paragrafi.

2. La disciplina giuridica del calcio femminile

Innanzitutto, va subito segnalato che quanto verrà descritto in questo paragrafo varrà nei confronti delle calciatrici di serie A soltanto fino al primo luglio 2022, quando si avrà il definitivo passaggio al professionismo, mentre tale disciplina continuerà a valere per le calciatrici dalla Serie B alle categorie inferiori, comprese quelle giovanili. Fatta la doverosa premessa, la dottrina¹⁹⁶ ricorda che, da un punto di vista giuridico, le squadre e le tesserate rientrano nel dilettantismo e per loro è esclusa ogni forma di lavoro autonomo o subordinato. Ciò in quanto la Legge n. 91 del 23 marzo 1981¹⁹⁷ in relazione alla disciplina degli sportivi professionisti riserva il contenuto delle proprie norme esclusivamente al settore sportivo maschile, relegando quindi le donne esclusivamente al ruolo di atlete dilettanti. Il medesimo concetto viene anche esplicitamente ribadito dall'articolo 94-*quinquies* delle NOIF, il quale al primo comma statuisce che “Per le calciatrici e gli allenatori tesserati con società partecipanti ai Campionati Nazionali di Calcio Femminile, è esclusa, come per tutti i calciatori/calciatrici “non professionisti”, ogni forma di lavoro autonomo o subordinato”. È quindi pacifica l'applicazione nei confronti delle calciatrici della disciplina dell'attività sportiva dilettantistica, del quale si forniranno i tratti essenziali. Primariamente, va segnalato che l'ordinamento non fornisce una definizione di sportivo dilettante in positivo, ricavandola piuttosto da ciò che non è considerato professionistico ai sensi della L. 91/81. Dalla predetta legge si può dunque desumere che è qualificato quale dilettante il calciatore/calciatrice dilettante che, pur praticando una disciplina sportiva professionistica, e pur possedendo i requisiti soggettivi previsti

¹⁹⁶ Cfr. MESSINA S., *Calcio femminile: un movimento in continua crescita*, in COLANTUONI L., et al. *Diritto sportivo*, cit., p 801; o ancora BREGOLATO M., op. cit., p. 99.

¹⁹⁷ Si veda capitolo 1, paragrafo 3 del presente contributo.

dall'articolo 2, L. 91/81, milita in categorie espressamente definite dalle rispettive Federazioni come dilettantistiche. Ma la mera assenza del presupposto formale della “qualificazione federale” o della natura di società di capitali del datore di lavoro molto spesso finisce per essere l'unico criterio distintivo tra i professionisti e i dilettanti, che in questi particolari casi vengono anche definiti c.d. professionisti di fatto¹⁹⁸. Questi ultimi, sottoscrivono con il proprio un *club* un vero e proprio contratto, anche se il *nomen iuris* di tale legame è vario, venendo definito come: accordo tecnico-agonistico, di collaborazione sportiva, di prestazione sportiva o più semplicemente scrittura privata.

Pertanto, concretamente sono le disposizioni degli Statuti delle singole Federazioni a definire in vario modo la differenza tra attività sportiva e attività dilettantistica. E analizzando le disposizioni della Federazione di riferimento per la tematica in esame (la FIGC), si può notare come queste si differenzino dalla tradizionale considerazione di atleta dilettante del CIO, ovvero quella di un atleta che svolge la propria prestazione senza un corrispettivo, poiché dalla lettura combinata degli articoli 29 e 94-*ter* delle NOIF, emerge il testuale riferimento a premi, compensi e rimborsi forfettari percepiti da calciatori/calciatrici non professioniste. Pertanto allo stato attuale, e sempre tenendo in considerazione che la disciplina delle calciatrici militanti nel campionato di massima serie cambierà a partire dal 1° luglio 2022, si può affermare che le calciatrici, ai sensi dell'articolo 94-*quinquies*, secondo comma delle NOIF, stipulano degli accordi economici, annuali o pluriennali, per un periodo massimo di tre stagioni (e non quindi un contratto di prestazione sportiva come i professionisti) che possono avere una molteplice natura: possono infatti assumere i contorni di una somma forfettaria annuale lorda divisa in dieci mensilità non superiore a 30.658 €, che può essere integrata dalla corresponsione di un ulteriore bonus in caso di accordi

¹⁹⁸ A tal proposito, per evitare disparità ingiustificate tra professionisti “qualificati” e professionisti di fatto, una parte minoritaria della dottrina ammette l'applicabilità della L. 91/81 verso quest'ultimi, pur in assenza della qualificazione letterale, si veda tra tutti REALMONTE E., *L'atleta professionista e l'atleta dilettante*, in Riv. dir. sport., 1998, p. 376; diversamente, l'opinione maggioritaria propendeva per l'interpretazione letterale, confermando l'indefettibilità della qualificazione ad opera delle Federazioni quale presupposto applicativo della disciplina speciale e considerando esclusivamente l'economicità della prestazione, cfr., su tutti, TOGNON J., *Il rapporto di lavoro sportivo: professionisti e falsi dilettanti*, in Giuslavoristi.it, 2005, p. 10.

pluriennali¹⁹⁹; o in alternativa non concorrente una serie di rimborsi o indennità quali le indennità di trasferta e i rimborsi spese al vitto, alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di trasferte al di fuori del territorio comunale. Anche queste pattuizioni aggiuntive sono disciplinate dal medesimo articolo, il quale pone i seguenti limiti: le indennità di trasferta e i rimborsi spese forfettari non potranno superare il tetto di 61,97 € al giorno, per un massimo di cinque giorni alla settimana durante il periodo di campionato, mentre in relazione ai bonus legati all'attività agonistica il limite è fissato a 77,47 € per ogni prestazione²⁰⁰. Come si è già sottolineato in precedenza, non rientrando nella fattispecie dei contratti subordinati, è preclusa alle calciatrici la possibilità di accedere in futuro al sistema pensionistico contributivo erogato dallo Stato. Allo stesso tempo, ciò che più rileva in relazione a questa categoria di sportive è il fatto che per molto tempo si è avuta una quasi totale assenza di tutele, specialmente in tema di maternità, arrivandone quasi a mettere in discussione il diritto²⁰¹. In sostanza la maternità è stata a lungo considerata quale giusta causa di risoluzione contrattuale per una futura mamma, anche se come si osserverà in conclusione di elaborato, l'evoluzione culturale della società e l'attivismo di associazioni capeggiate dalle stesse calciatrici stanno contribuendo in modo significativo alla campagna che mira ad eliminare questo genere di discriminazioni. Oltre alla mancanza di tutele, si segnala che la disciplina dilettantistica si differenzia da quella dettata per i professionisti anche per via della presenza del vincolo sportivo, ovvero quel legame, che in conseguenza del tesseramento, si crea tra calciatore/calciatrice dilettante e società sportiva, in forza del quale il dilettante si obbliga a prestare la propria attività sportiva esclusivamente in favore della società sportiva presso cui è tesserato/a. Questo comporta una rigida costrizione della libertà

¹⁹⁹ Con lo strumento della corresponsione dell'indennità aggiuntiva, le squadre di Serie A femminile sono riuscite ad ingaggiare alcune giocatrici straniere e a trattenere in Italia le migliori giocatrici italiane, aggirando in sostanza il limite legislativo di 30.658 € imposto per legge.

²⁰⁰ Si pensi ad esempio a bonus collettivi (vittoria del campionato o raggiungimento di una posizione che permette la qualificazione a competizioni europee) o di natura individuale (raggiungimento di un determinato numero di gol/assist/gol subiti).

²⁰¹ Tristemente noto è il caso riguardante Lara Lugli, giocatrice di pallavolo, che si è vista citata in giudizio dalla propria squadra (ASD Volley Pordenone) per essere rimasta incinta dopo che lei aveva chiesto il pagamento di una mensilità dovuta.

contrattuale dei dilettanti, poiché il recesso è relegato ad ipotesi marginali²⁰² e comunque vincola il dilettante al *club* dai quattordici anni fino al venticinquesimo anno di età. Si è già avuto modo di notare come tale vincolo nei confronti dei professionisti fosse stato progressivamente abolito già dalle disposizioni della L. 91/81; per quanto riguarda i dilettanti, invece, l'abolizione è stata prevista soltanto recentemente con la già citata riforma della sport, e diventerà operativa gradualmente a partire dal 31 dicembre 2023 (inizialmente il termine era fissato al 1° luglio 2022, poi l'emergenza Covid-19 ha portato allo slittamento), con la facoltà concessa alle Federazioni di prevedere una disciplina transitoria che sancisca la diminuzione progressiva della durata massima di tale vincolo.

3. La tassazione delle calciatrici

Dal punto di vista prettamente tributario, per analizzare come vengono qualificati i compensi percepiti dalle calciatrici, è necessario continuare a fare riferimento alla disciplina delineata per il mondo dilettantistico, che poggia sull'articolo 67 del D.P.R. 917/86. Ai sensi del predetto articolo, le somme percepite dalle atlete dilettanti in virtù della loro attività sportiva sono dunque considerate quali redditi diversi. Più nel dettaglio, la norma recita che “sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità del lavoro dipendente” e più precisamente la lettera m) della medesima disposizione menziona tra questi “le indennità da trasferta, i rimborsi forfettari di spesa, i premi e i compensi erogati [...] nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal CONI, dalla società Sport e Salute S.p.A., dalle Federazioni sportive nazionali, dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegue finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto. Tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione

²⁰² Le regole del NOIF disciplinano le ipotesi in cui il dilettante vincolato alla società può sciogliere tale vincolo: svincolo per rinuncia, svincolo per accordo, svincolo per inattività del calciatore, svincolo per inattività della società, svincolo per cambio di residenza, svincolo per la stipula di un contratto da professionista.

coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche”. Vanno inoltre considerate altre due norme che in lettura combinata disciplinano il trattamento fiscale a cui sono soggette le calciatrici. Si tratta dell’articolo 37 della L. 242/2000 e dell’articolo 69 del TUIR: questi prevedono che è prevista una soglia di esenzione per i primi 10.000 €, che dunque non concorrono alla formazione del reddito; viene poi prevista, sugli ulteriori 20.658,28 € l’operatività di una ritenuta a titolo d’imposta con aliquota al 23%, maggiorata dell’addizionale regionale e comunale ed infine sulle eventuali somme eccedenti tale cifra, opererà una ritenuta a titolo d’acconto, con aliquota sempre fissata al 23%, pari al primo scaglione dell’IRPEF, sempre maggiorata delle addizionali degli enti locali. Si sottolinea che la parte della base imponibile assoggettata a ritenuta a titolo d’imposta concorre alla formazione del reddito complessivo ai soli fini della determinazione delle aliquote per scaglioni progressivi di reddito. Inoltre, il secondo comma dell’articolo 69, ai fini della formazione del reddito imponibile, esclude testualmente “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”; tali somme infatti verranno rimborsate alle calciatrici dalle società di appartenenza. È inoltre intervenuta la stessa Amministrazione finanziaria, che con la circolare 34/2001, ha voluto precisare che la tassazione agevolata prevista per i dilettanti si applica se le somme sono ritratte da uno dei soggetti espressamente individuati dalla norma (atlete/i, allenatori) e se l’evento sportivo in questione abbia natura dilettantistica; per converso, non si applicherà tale disciplina nel caso in cui le somme siano erogate all’atleta professionista impegnato in un evento sportivo dilettantistico e nel caso in cui il compenso sia corrisposto all’arbitro dilettante per la direzione di gara professionistica.

4. Il passaggio al professionismo

La crescita del movimento calcistico femminile italiano ha raggiunto il suo culmine il primo luglio 2022, con la FIGC che è diventata la prima Federazione italiana ad

attuare il passaggio al professionismo per una disciplina sportiva femminile. È stato ancora il 2019 l'anno che ha visto compiersi le principali tappe che hanno portato a questa evoluzione tanto auspicata dalle calciatrici. Come il Mondiale francese ha comportato un balzo in avanti in termini di crescita tecnica e di immagine del calcio femminile in Italia, allo stesso modo è stata la c.d. riforma dello sport a segnare la strada per l'evoluzione giuridica del movimento. La Legge delega 86/2019, all'articolo 5, comma 1, infatti, si è premurata di fissare alcuni paletti ideologici fondamentali, quali il riconoscimento del "principio delle pari opportunità nella pratica sportiva e nell'accesso al lavoro sportivo" e nell'individuazione della "nuova figura di lavoratore sportivo, indipendentemente dalla natura dilettantistica o professionistica dell'attività svolta, senza alcuna distinzione di genere". In seguito a ciò, è intervenuto un altro provvedimento legislativo, l'emendamento Nannicini alla legge di bilancio 2020²⁰³, con il quale si è previsto un accantonamento di bilancio dal valore di 10,7 milioni di euro per il triennio 2020-2022 (2,9 milioni per il 2020; 3,9 per il 2021 e per il 2022) a copertura di uno sgravio fiscale, fino ad un tetto massimo di 8mila euro annui, per quei *club* che avessero stipulato con le proprie calciatrici un vero e proprio contratto di lavoro sportivo, comprensivo di tutele e contribuzioni previdenziali, in questo caso pagati dallo Stato. La *ratio* di tale emendamento era quella di diminuire i costi per le società sportive e conseguentemente favorire il passaggio al professionismo negli sport femminili garantendo maggiori tutele nei confronti delle protagoniste. Un successivo intervento legislativo nel 2020²⁰⁴, sempre promosso dal senator Nannicini, ha ulteriormente aggiornato la materia prevedendo che il relativo accantonamento per il predetto sgravio fiscale confluisse in un fondo triennale (c.d. Fondo per il professionismo femminile) dedicato alle Federazioni che si sono attivate per il passaggio al professionismo femminile. Oltre alla motivazione

²⁰³ L'art. 1, comma 181 della L. 160/19 (c.d. Legge di bilancio 2020) disponeva che "Al fine di promuovere il professionismo nello sport femminile ed estendere alle atlete le condizioni di tutela previste dalla legge sulle prestazioni di lavoro sportivo, le società sportive femminili che stipulano con le atlete contratti di lavoro sportivo, ai sensi degli artt. 3 e 4 della legge 23 marzo 1981, n. 91, possono richiedere per gli anni 2020, 2021, e 2022, l'esonero da versamento del 100% dei contributi previdenziali e assistenziali, con esclusione dei premi per l'assicurazione obbligatoria infortunistica, entro il limite massimo di 8.000 euro su base annua"

²⁰⁴ Cfr. art. 12-*bis* del D.L. 104/2020, in seguito abrogato ai sensi dell'art. 52 del D.Lgs. 36/2021.

dell'azione legislativa emerge anche chiaramente come questa sia stata portata avanti dal Legislatore con l'intento di non imporre coattivamente il passaggio al professionismo alle Federazioni da un punto di vista normativo, quanto piuttosto crearne le condizioni sempre nel rispetto dell'autonomia e dell'indipendenza riconosciuta alle singole Federazioni sportive. In seguito, l'intero impianto normativo è stato uniformato dai decreti attuativi della L. 86/2019, e specificamente il D.Lgs. 36/2021, che ha ad oggetto l'attuazione dell'articolo 5, recante "riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici nonché di lavoro sportivo". Il presente Decreto dunque riconosce, sia per quanto riguarda i lavoratori sportivi che per gli amatori, la pari opportunità delle donne, indicata esplicitamente dalla specificazione "senza alcuna distinzione di genere" presente agli articoli 25 e 38. Il Legislatore si è dimostrato particolarmente sensibile ai profili inerenti la parità di genere, tanto da dedicare al delicato tema anche l'articolo 40, con il quale si impone a Regioni, Province autonome e CONI di favorire l'inserimento delle donne nei ruoli gestionali e di responsabilità. Ad un anno di distanza dall'approvazione del predetto decreto, il 26 aprile 2022 è intervenuto il tanto agognato riconoscimento del professionismo delle donne (della massima serie) da parte della FIGC²⁰⁵, a cui è seguito il necessario accordo collettivo tra le parti in causa, ovvero i *club* di Serie A, l'AIC e l'AIAC (associazione italiana allenatori calcio). Tale accordo, rappresentante un passaggio formale necessario antecedente al 1° luglio, avrà una durata triennale e andrà a riformulare tutti gli accordi già in essere in contratti di lavoro; consisterà dunque in una cornice di secondo livello che andrà a regolamentare *ex novo* il rapporto di lavoro tra le parti sul piano normativo ed economico.

4.1. Prime considerazioni sul professionismo femminile

In merito allo storico passaggio al professionismo femminile è possibile sviluppare alcune considerazioni circa i principali benefici che tale svolta comporterà soprattutto nei confronti delle calciatrici (si ribadisce che il professionismo si avrà soltanto per le

²⁰⁵ Tale riconoscimento è stato deliberato dal Consiglio Federale con il comunicato ufficiale n. 226/A, il quale reca anche le necessarie modifiche attuate al fine di armonizzare la nuova disciplina con le NOIF.

calciatrici militanti nel campionato di Serie A femminile); ma allo stesso tempo da tale rivoluzione normativa scaturiscono già i primi effetti negativi. Innanzitutto, tra i principali effetti positivi del nuovo regime va senz'altro menzionato il fatto che, diventando professioniste, le calciatrici potranno godere di tutti i diritti garantiti dalla legislazione sportiva vigente che già si applicava ai calciatori (la L. 81/91 e poi la nuova disciplina che ne prenderà il posto). Le calciatrici quindi saranno qualificate come dipendenti dei *club*, e da ciò deriverà tutta una serie di diritti e tutele in ambito legale e sanitario. Le società, infatti, saranno tenute a stipulare assicurazioni sanitarie individuali per ciascuna delle proprie tesserate, le quali avranno maggiori tutele anche in caso di maternità. Trattandosi di un contratto subordinato, le calciatrici godranno anche del sistema contributivo previdenziale, con le società di appartenenza che saranno tenute al versamento dei contributi pensionistici INPS, e poi ancora dei contributi per il fondo di fine carriera. Ancor più rilevante è forse la questione relativa alla retribuzione percepita dalle calciatrici professioniste, che di certo non potrà essere paragonata agli importi attualmente previsti per il calcio professionistico maschile, ma consentirà alle professioniste di poter guadagnare secondo il valore di mercato e quindi gli stipendi non saranno più vincolati ai limiti imposti dalle norme federali. L'unico limite che rileverà in questo ambito sarà quello previsto per il minimo salariale, ovvero gli stipendi corrisposti alle calciatrici, così come per i calciatori, non potranno essere inferiori ad un importo pari a 26.000 euro lordi all'anno. L'estensione del professionismo alla massima serie femminile comporterà, tra le altre cose, l'applicazione di una serie di norme già previste per Serie A, Serie B e Serie C maschili, quali quelle regolanti, a titolo meramente esemplificativo, il controllo della gestione economica, i casi di risoluzione del rapporto contrattuale e le modalità di cessione del contratto a titolo definitivo e a titolo temporaneo. Proprio in relazione alla compravendita delle calciatrici, si potranno generare delle grandi possibilità di guadagni e ricavi dal c.d. *player trading* per le società sportive con la nascita di un vero e proprio calciomercato anche qui in Italia, finora limitato a trasferimenti che avvenivano senza un controvalore economico dato lo *status* di dilettante delle calciatrici. Ancora, sarà più agevole il tesseramento da parte delle squadre italiane di giocatrici straniere, che oltre ad essere maggiormente invogliate dalla crescita

economica, normativa e d'immagine del campionato, avranno maggiori facilità nell'ottenere il permesso di soggiorno per motivi lavorativi, mentre fino a poco tempo fa le società erano costrette ad utilizzare visti turistici o permessi per motivi di studio. Inoltre, non è ancora ben chiaro se i vari benefici derivanti dai regimi agevolativi quali il regime per neo-residenti o il *Decreto Crescita* potranno essere goduti anche dalle calciatrici e dalle società femminili, anche se la dottrina tende a rispondere in senso affermativo. Tuttavia, a fronte degli innegabili vantaggi che deriveranno dal nuovo regime, preme sottolineare come le nuove e ulteriori tutele a garanzia delle calciatrici comporteranno un aumento dei costi. Tali esborsi sono al momento difficilmente quantificabili ma saranno sostenuti in gran parte dalle società. Quest'ultime dovranno fronteggiare un notevole aggravio del costo del lavoro, rappresentato dai versamenti contributivi e dai contributi per il fondo fine carriera²⁰⁶. Si stima che i maggiori costi sull'ingaggio di una calciatrice possano aggirarsi tra il 37% e il 58% in più a seconda che questa sia dilettante o professionista. Inoltre, diversi dirigenti sportivi delle squadre della massima serie, pur riconoscendo nel professionismo una tappa naturale in certi sensi perfino obbligatoria per l'evoluzione del movimento calcistico, contestualmente lamentano una mancanza di progettualità da parte delle istituzioni sportive italiane, che a loro detta si sono trovate a "subire" gli effetti della riforma dello sport. I club sottolineano come allo stato attuale il sistema-calcio femminile fatichi non poco ad autosostenersi, con i ricavi da risorse commerciali ancora troppo marginali per i bilanci delle società sportive, e a differenza delle società maschili, il peso dei ricavi derivanti dalla vendita dei diritti televisivi è limitato al solo 5% del costo medio operativo per la gestione di una stagione sportiva. Il preannunciato professionismo e il timore di una conseguente esplosione dei costi sono state alcune delle ragioni per le quali l'Empoli ha ceduto il proprio titolo sportivo al Parma, di fatto scomparendo dalla scena sportiva. Alla luce di quanto si è osservato, è dunque

²⁰⁶ Per quanto riguarda i contributi la tassazione varia secondo il salario percepito: per quanto riguarda salari lordi fino a 47.379,00, si dovrà versare una percentuale del 33% (il 9,19% a carico della calciatrice e il restante 23,81% a carico della società); da euro 47.380,00 ad euro 103.055,00 si verserà il 34% (10,19% calciatrice, 23,81% società); da euro 103.056,00 ad euro 751.278,00 il 3,10% (2,10% calciatrice, 1% società). Per il fondo di fine carriera per salari fino a 103.055 euro annui si verserà il 7,5% di cui l'1,25% è a carico delle calciatrici e il 6,25% della società.

pacifico affermare che l'introduzione del professionismo in ambito femminile, pur essendo senza dubbio necessario al fine di ridurre parzialmente le notevoli discriminazioni di genere tra sportivi, allo stesso tempo metterà a dura prova le società, specialmente quelle meno strutturate e con possibilità economiche inferiori. A tal fine, sarà necessario il massimo sforzo di tutte le parti in causa, ovvero istituzioni politiche, sportive oltre che naturalmente i *club* di Serie A, per garantire la sostenibilità dell'intero movimento.

5. Il movimento calcistico femminile e l'esempio americano nella lotta alle discriminazioni

Si è più volte ribadito come il raggiungimento del professionismo per le calciatrici di Serie A sia un traguardo storico, di notevole rilevanza per l'intero movimento calcistico femminile e non solo, ma anche per la società civile. Tuttavia, la dottrina²⁰⁷ sostiene che tale riconoscimento dev'essere interpretato piuttosto come un passaggio intermedio verso l'effettiva parificazione con il calcio maschile. Le differenze di genere che attualmente sussistono sono ancora molte e vanno ben oltre la semplice disparità retribuita presente in molti ambiti lavorativi (il c.d. *gender pay gap*). Innanzitutto, associazioni come Assist (associazione nazionale atlete), da sempre impegnate nella lotta alle discriminazioni di genere, mettono in evidenza nel 2022 soltanto quattro discipline sportive sono riconosciute come professionistiche; ad eccezione della novità legata al calcio femminile, le restanti (basket, golf e ciclismo) sono soltanto maschili e pertanto viene segnalata una grave discriminazione nei confronti delle donne nello sport, le quali, in sostanza, in questi anni non hanno avuto il diritto di accesso ad una legge dello Stato rilevante come la L. 91/81. Occorre sottolineare che anche l'attenzione mediatica verso il calcio al femminile è stata piuttosto tiepida per molti anni. Soltanto in seguito all'*exploit* azzurro ai Mondiali 2019 i media hanno iniziato a dare il giusto spazio al calcio femminile e ciò ha segnato un punto di svolta anche in relazione al preconcetto che le donne, seppur atlete di alto

²⁰⁷ Si veda BREGOLATO M., op. cit., pp. 98-104.

livello, non sarebbero in grado di offrire, a differenza dei colleghi uomini, uno spettacolo altrettanto coinvolgente. È stato invece dimostrato che l'interesse per il calcio femminile è in forte ascesa, sia in Italia che nel resto del Continente. Si pensi ad esempio al campionato italiano che per la prima volta, nella stagione 2020/2021, ha avuto una copertura televisiva integrale, e nell'agosto 2021 la Divisione Calcio Femminile ha raggiunto un accordo di due stagioni con l'emittente La7 per la trasmissione in chiaro della miglior partita settimanale. Allo stesso tempo l'ente femminile si è accordata con TIM in relazione al *title sponsor* del Campionato di Serie A, ora TIMVISION Serie A. Nuovi record sono stati raggiunti anche in merito alle presenze negli stadi, con diverse partite di Serie A disputate in "teatri" in genere riservati agli uomini²⁰⁸. Tuttavia, il *gap* con il resto d'Europa è ancora ampio, dove tale crescita si è avuta in misura ancora maggiore, basti pensare al record mondiale stabilito in occasione della semifinale di UEFA Women's Champions League tra Barcellona e Wolfsburg, con 91.648 spettatori paganti. La trasmissione della più importante competizione continentale su una piattaforma *streaming* come Dazn, diffusa in tutta Europa, ha portato il calcio femminile, almeno dal punto di vista televisivo, in una dimensione paragonabile a quello maschile. Ora non resta attendere il moltiplicarsi degli investimenti commerciali sulle manifestazioni femminili, che potranno garantire nuovi introiti al movimento, e specificamente a Federazioni e *club*, i quali potranno finalmente iniziare un percorso che ha come obiettivo ultimo l'*equal pay*, ovvero la parificazione retributiva tra uomini e donne. Primi passi fondamentali in tal senso si sono registrati negli Stati Uniti, dove la questione sul *gender pay gap* ha catalizzato l'attenzione dell'intera società. Infatti, la Nazionale americana femminile ha lottato per diversi anni al fine di ottenere la fine del divario salariale, o quantomeno condizioni contrattuali pari a quelle previste i colleghi uomini. Va primariamente considerato che negli Stati Uniti, la Nazionale più famosa e seguita è quella femminile, anche in considerazione dei risultati sportivi ottenuti, con quattro mondiali vinti e quattro medaglie d'oro alle Olimpiadi. Sulla scorta di ciò, nel 2019

²⁰⁸ Juventus-Fiorentina, disputata allo Juventus Stadium di Torino il 24/03/2019, rappresenta la partita di calcio femminile italiano con la più alta affluenza di pubblico in Italia, con 39.027 spettatori.

le calciatrici hanno citato in giudizio la U.S. Soccer Federation denunciando la disparità di trattamento causata dal genere in molti ambiti²⁰⁹, dalla retribuzione, ai premi fino ad arrivare ad aspetti più pratici, come ad esempio l'accesso ad alberghi e mezzi di trasporto decisamente peggiori rispetto alla Nazionale maschile. Ciò che rileva maggiormente è che i giocatori della squadra maschile sono legati alla Federazione da un contratto basato sul modello *pay-to-play*, per il quale i giocatori sono retribuiti soltanto quando giocano, con un sistema premiale in relazione alla tipologia di partita; diverso è il contratto siglato dalle calciatrici, che dal 2017 sono retribuite con una base fissa di 100.000 dollari annui, a cui aggiungere ulteriori bonus per le presenze ed eventuali ricavi commerciali. Il nodo del contendere si basava sul fatto che le calciatrici ritenevano non fosse mai stato offerto loro lo stesso trattamento contrattuale, mentre la Federazione ribatteva che le calciatrici in fase di contrattazione avessero optato per un salario fisso che, seppur inferiore, fosse garantito e non legato al numero di partite giocate. Così le ragazze capitanate da Megan Rapinoe si sono rivolte alla Corte per compensare le discriminazioni subite, chiedendo più di 66 milioni di dollari. La Corte tuttavia ha respinto l'istanza di risarcimento, accogliendo parzialmente la denuncia in relazione all'iniquità delle condizioni in merito a sistemazioni e trasporti nei giorni prepartita. La Federazione, ad ogni modo, ha voluto chiudere la questione con le calciatrici arrivando nell'aprile del 2022 alla stipula di un accordo di contrattazione collettiva dalla portata storica. Infatti, l'accordo, primo nel suo genere, ha sancito la parità di retribuzione e condizioni per entrambe le Nazionali, prevedendo un importo identico per la partecipazione ai Mondiali di categoria e un medesimo meccanismo di ripartizione dei ricavi commerciali sia per gli uomini che per le donne. L'accordo raggiunto tra Federazione americana, Nazionale femminile e quella maschile va inoltre a migliorare aspetti ulteriori a quelli economici, quali la salute e la sicurezza degli atleti e delle atlete.

L'esempio americano ha tracciato la strada ed è stato recentemente seguito da diverse Federazioni dei Paesi del Vecchio Continente, dove il movimento calcistico

²⁰⁹ Cfr. articolo del Washington Post che analizza nel dettaglio le differenze di condizioni tra uomini e donne a stelle e strisce. (link articolo: <https://www.washingtonpost.com/politics/2019/07/08/are-us-womens-soccer-players-really-earning-less-than-men/>)

femminile è già ben sviluppato. Un primo impulso significativo si è verificato in Norvegia, dove si è giunti all'equiparazione dei salari tra calciatori e calciatrici delle Nazionali maggiori, ponendo fine allo sciopero dalla Nazionale attuato dalla prima vincitrice del Pallone d'oro femminile Ada Hegerberg. Sulla stessa lunghezza d'onda la decisione presa dalla Federazione spagnola in prossimità degli Europei 2022 a garanzia della parità salariale che permetterà alle giocatrici di percepire somme e premi uguali a quelli della selezione maschile. Infine, egual misura è stata adottata dalla anche KNVB (la Federazione calcistica olandese) che è giunta ad un accordo collettivo sulla parità di retribuzione. Tali esempi costituiscono una vera e propria rivoluzione culturale, che se seguiti da altre Nazioni, potrebbero rappresentare la fine del *gap* di salari e di condizioni, ma il caso italiano dimostra come la strada da percorrere sia ancora molto lunga e tortuosa.

CONCLUSIONI

Il presente lavoro ha cercato di illustrare nei suoi vari aspetti quella che costituisce una delle più rilevanti tematiche a cavallo tra diritto tributario e sport: la tassazione dei calciatori. Si è partiti analizzando nel dettaglio la cornice normativa nella quale si inserisce la prestazione sportiva del calciatore, ovvero *in primis* la Legge 23 marzo 1981, n. 91. Questa ha avuto un'evidente efficacia innovativa andando a modificare il precedente assetto dell'ordinamento sportivo codificando per la prima volta la definizione di sportivo professionista e giungendo infine ad una chiara qualificazione giuslavoristica dei soggetti protagonisti. I calciatori sono stati finalmente qualificati quali lavoratori dipendenti, ad eccezione di alcuni casi particolari, con tutte le conseguenze di natura tributaria da ciò derivanti. Ma proprio in relazione a quest'ultimo tema, come si è avuto modo di osservare, nel corso di questi quarant'anni di vigenza della disposizione, sono emerse posizioni nettamente in contrasto con tale qualificazione. Infatti alla base di questa, la dottrina ha più volte riconosciuto come non rivesta un ruolo fondamentale il criterio della natura della prestazione resa, bensì quello che affida alla semplice volizione della Federazione sportiva il riconoscimento professionistico di una disciplina. Sostanzialmente i dilettanti e soprattutto i c.d. "professionisti di fatto", com'era il caso delle calciatrici fino al primo luglio 2022, sono sottratti alla disciplina normativa che garantisce agli sportivi tutele e sono quindi esclusi dalle norme sulla previdenza sociale, il trattamento pensionistico statale e l'assistenza sanitaria. Pertanto, a detta di chi scrive e della dottrina maggioritaria, è più che lodevole lo spirito che ha condotto il Legislatore a gettare le basi per la c.d. riforma dello sport. Questo rinnovamento normativo, che prende le mosse dalla Legge delega 86/2019 e si concretizza nei suoi Decreti attuativi, ha dato quindi seguito alle spinte dottrinali e giurisprudenziali che chiedevano una modifica e un'attualizzazione della Legge sul professionismo sportivo, maggiormente aderente ai molteplici cambiamenti che si sono succeduti nel panorama sportivo dal 1981 sino ai giorni nostri. Tuttavia, l'intervento legislativo, ad eccezione dell'ambito dedicato alla crescita e allo sviluppo dello sport al femminile, che ha segnato la via per il riconoscimento professionistico del calcio femminile da parte della FIGC, si è

mostrato piuttosto farraginoso e limitato. Seppur rilevante è stata l'individuazione di una nuova definizione di lavoratore sportivo, indistintamente dal genere e dal settore di riferimento (professionistico o dilettante) manca quel riconoscimento del principio di specificità dello sport e del rapporto di lavoro sportivo.

Infatti, come sottolineato da notevole dottrina²¹⁰, l'ambizioso progetto di una disciplina coordinata ed esaustiva del lavoro sportivo si è limitato ad un sommario richiamo ad istituti giuridico-fiscali già presenti nella Legge 91/81. In una dimensione prettamente tributaria, va inoltre considerata la specifica natura del calciatore professionista, in una costante ricerca di equilibrio tra lavoro dipendente e lavoro autonomo. E dal nuovo intervento legislativo non viene alcuna correzione al tema dell'ineducibilità delle spese sostenute dal calciatore nello svolgimento della propria attività (si pensi ai compensi corrisposti ai procuratori). Sarebbe invece opportuno che il Legislatore tornasse sull'argomento, magari consentendo agli sportivi la possibilità di deduzione di queste spese, al fine di evitare la problematica dello spostamento fittizio di queste in capo alle società. Altre critiche sulla riforma sono piovute in relazione all'abolizione del vincolo sportivo per i dilettanti, considerato pericoloso perché andrà a minacciare l'esistenza di molte società sportive, in futuro piegate dalle singole volontà degli atleti. Tuttavia, tale contestazione non sembra condivisibile, data l'anacronistica figura dell'istituto del vincolo che va a limitare libertà fondamentali ormai riconosciute e protette dall'Unione Europea.

Da quanto emerso dalla comparazione tra i vari regimi fiscali dei principali Paesi europei, è opportuno sottolineare come le differenze dei vari regimi agevolativi possano provocare la creazione di posizioni dominanti nel calciomercato europeo, che tuttavia sono cicliche e correlate strettamente al tipo di agevolazione adottata dalla legislazione del Paese (si pensi al caso della Spagna nei primi anni duemila in seguito all'entrata in vigore della *Ley Beckham* o alla più attuale situazione italiana con il *Decreto Crescita*). A tal fine dunque sarebbe opportuna una maggiore integrazione della disciplina fiscale a livello europeo al fine di garantire condizioni paritarie a tutte le squadre europee. Allo stesso tempo pare, a detta di scrive, eticamente corretto

²¹⁰ MAGLIARO A, CENSI S., *Riforma dello sport: occasione persa per definire gli ambiti giuslavoristici e fiscali degli sportivi*, cit., p. 534.

escludere l'intera categoria dei calciatori professionisti dai soggetti beneficiari di questi regimi agevolativi, riservando tali misure a soggetti rientranti in categorie maggiormente meritevoli, ponendo così un freno al rilevante aumento di casi di discriminazione fiscale alla rovescia.

BIBLIOGRAFIA

- BARILE P., *La Corte delle Comunità Europee e i calciatori professionisti*, in Giur. It., 1977.
- 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*, Milano, Ipsoa, 2011.
- BIANCHI D'URSO F., *Lavoro sportivo e ordinamento giuridico dello Stato: calciatori professionisti e società sportive*, Dir. Lav., 1972.
- BREGOLATO M., *Lavoro sportivo, le novità dopo la riforma e i decreti attuativi*, Roma, Teleconsul Editore, 2021.
- BUSECCHIAN M., in *A guide on sportsperson taxation in certain relevant jurisdictions (Italy)*, Aranzadi, 2008.
- CARINCI A., *Profili fiscali dello sfruttamento del diritto all'immagine degli sportivi*, in Rivista Diritto dello Sport, n.1/2016, Bologna University Press.
- CARPENTIERI L., LUPI R., STEVANATO D., *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, ed. IPSOA-Il Sole 24 Ore, 2003.
- CIANCHI V., *Il rapporto di lavoro degli "azzurri"*, in Riv. dir. sport., 1991.
- COLANTUONI L., NOVAZIO C., *Il contratto di cessione di immagine in ambito sportivo*, in Contratti, 2010.
- CORDEIRO GUERRA R., *La tassazione dei calciatori in Spagna, Germania, Regno Unito ed Italia: un'analisi comparata*, in Diritto e pratica tributaria internazionale 1/2016, Wolters Kluwer Italia.
- CROVATO F., *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Cedam, Padova, 2001.
- D'HARMANT F., *Il rapporto di lavoro subordinato e autonomo nelle società sportive*, in Riv. Dir. Sport, 1986.
- DE CRISTOFARO M., *Legge 23 marzo 1981, n. 91. Norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti*, in Nuove leggi civ. comm., 1982.
- DE' CAPITANI DI VIMERCATE P., *Le star companies*, in Dir. Prat. Trib. Int., 4/2015.

- DELL'OLIO M., *Lavoro sportivo e diritto del lavoro*, in Dir. lav., 1988.
- DI FILIPPO P., *La tassazione dei calciatori nel Regno Unito*, in BENAZZI A., SACCARDO N., *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, Milano, Ipsoa, 2011.
- DI PIETRO A, TASSANI T., *I principi europei del diritto tributario*, CEDAM, 2014.
- DURANTI D. *L'attività sportiva come prestazione di lavoro*, in Riv.it, dir.lav., 1983.
- FACCI G., *Il diritto di immagine del noto campione sportivo tra esigenze di pubblica informazione e finalità commerciali*, in *Responsabilità civile e previdenza*, fasc. 5, 2015.
- FALSITTA G., *L'interposizione fittizia e il dribbling al fisco*, in Riv. dir. trib., 1996.
- Forte N., in *Corriere Tributario*, n. 22/2018.
- GERACI L., *Natura del rapporto tra società calcistica e il giocatore*, in Giust. Civ., 1971.
- GIUFFRIDA A., *Il diritto all'immagine*, in CENDON P. (a cura di), *Diritti della personalità*, Torino, 2000.
- GRASSELLI S., *L'attività dei calciatori professionisti nel quadro dell'ordinamento sportivo*, in Riv. Dir. Sport., 1974.
- HORTALÀ VALLVÉ J., ESPOLITA SUÁREZ P., *Il regime fiscale applicato ai calciatori in Spagna*, in BENAZZI A., SACCARDO N., *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, Milano Ipsoa, 2011.
- HOUBEN R, VAN DE VIJVER A., APPERMONT N., VERACHTERT G., *Taxing professional football in the EU / A comparative and EU analysis of a sector with tax gaps*, studio richiesto dal Parlamento Europeo. (Link:[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2021/695451/IPOL_STU\(2021\)695451_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2021/695451/IPOL_STU(2021)695451_EN.pdf)).
- LANDOLFI S., *La legge n. 91 del 1981 e la "emersione" dell'ordinamento sportivo*, Rivista di diritto sportivo, 1982.
- LE MENTEC F., *Il regime fiscale applicato ai giocatori in Francia*, in BENAZZI A., SACCARDO N., *La tassazione dei giocatori in Italia e all'estero*, Milano, Ipsoa, 2011.
- LENER A. et al., *Una legge per lo Sport?* in Il Foro It., Vol. 104 n.11, 1981.

- LUPI R., *Contratti collegati e interposizione fittizia*, in *Rass. trib.*, 1995.
- LUPI R., *Contratti di immagine e canalizzazione della ricchezza ai fini tributari*, in *Dialoghi Tributari*, n. 3/2014.
- LUPI R., in *Un procuratore “per cosa?” Riflessi generali in tema di inerenza e “fringe benefits”*, *Dialoghi tributari*, n. 2/2011.
- MAGLIARO A., CENSI S., *Aspetti fiscali e previdenziali degli sportivi professionisti e dilettanti. Una panoramica della normativa nei vari Paesi europei*, in *Associazioni e Sport*, n. 5/2020.
- MAGLIARO A., CENSI S., *Compensi a calciatori di fringe benefits non dichiarati: il Fisco ha l’onere probatorio*, in *Corriere Tributario*, n. 44/2018.
- MAGLIARO A., CENSI S., *Lo strano caso dei procuratori sportivi, ovvero “quando i dipendenti hanno un procuratore”*, in *Dialoghi tributari*, n. 2/2011.
- MAGLIARO A., CENSI S., *Riforma dello sport. Occasione persa per definire gli ambiti lavoristici e fiscali degli sportivi*, in *Il Fisco*, n. 6 del 2021.
- MAGLIARO A., CENSI S., *Dubbi sulla tassazione dei redditi da sfruttamento d’immagine dei calciatori professionisti*, in *Corriere Tributario*, n. 48/2010.
- MARANI TORO A. I., *Problematiche della Legge 91/1981*, in *Riv. Dir. Sport.*, 1983.
- MARINELLI G., *Alcune prime considerazioni allo schema di decreto sulle ASD/SSD e sul lavoro sportivo*, in *Associazioni e sport*, n. 12/2020.
- MARTONE A., *Osservazioni in tema di lavoro sportivo*, in *Riv. dir. sport.*, 1964.
- MASON R., KNOLL M., *What is tax discrimination?*, in *The Yale Law Journal*, 2012.
- MAZZONI G., *Dilettanti e Professionisti*, in *Riv. dir. sport*, 1968.
- MAZZOTTA O., *Il lavoro sportivo*, in *Foro it.*, 1981.
- MELIS G., *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell’ordinamento tributario italiano*, in *Rass. Trib.*, 1995.
- MELIS G., *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2009.
- MESSINA S., *Calcio femminile: un movimento in continua crescita*, in COLANTUONI L., et al. *Diritto sportivo*. 2. ed, Torino, Giappichelli Editore, 2020.

- MIGLIORINI F., *Sportivi impatriati in Italia con tassazione privilegiata*, in Fiscomania.com, 2019.
- MORMANDO V., *Ipotesi per una riforma della legge n. 91/1981*, Diritto del lavoro, 1988.
- MORO P., *Natura e limiti del vincolo sportivo*, in Rivista di Diritto ed Economia dello Sport, 2012.
- NAPOLITANO G., *Il riordino del Coni*, in *Profili evolutivi del diritto dello sport*, Napoli, 2001.
- NAPOLITANO G., *La nuova disciplina dell'organizzazione sportiva italiana: prime considerazioni sul D. Lgs 23 luglio 1999, n 242 di riordino del CO.N.I.*, in Riv. dir. sport., 1999.
- NICOLELLA G., *L'articolo 18 può essere applicato agli sportivi professionisti?*, Altalex, articolo pubblicato il 16 novembre 2012. (link: <https://www.altalex.com/documents/news/2012/11/16/l-articolo-18-puo-essere-applicato-agli-sportivi-professionisti>).
- NICOLELLA G., *La legge 23 marzo 1981, n. 91 sul professionismo sportivo*, Altalex, articolo pubblicato il 9 ottobre 2008. (Link: <https://www.altalex.com/documents/news/2011/12/07/la-legge-23-marzo-1981-n-91-sul-professionismo-sportivo>).
- NOVAZIO C., *Il diritto d'immagine in ambito sportivo*, in COLANTUONI L., et al. *Diritto sportivo*, Torino, Giappichelli Editore, 2009.
- ORTIGÃO RAMOS D., DUARTE SILVA M., *Il regime fiscale applicato ai calciatori in Portogallo*, in BENNAZZI A., SACCARDO N., *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, Milano, Ipsoa, 2011.
- PAROLINI A., *Italy*, in *The Guide to the Taxation of sportsmen and sportswomen*, a cura di International Bureau of Fiscal Documentation (Nolot), Amsterdam, 2002.
- PAROLINI A., *Riflessioni critiche sulla tassazione dei compensi percepiti da non residenti per prestazioni artistiche o professionali*, in Riv. dir. trib. n. 1, 2001.
- PERUZZO E., *La discriminazione inversa alla luce della cittadinanza europea*, articolo pubblicato nell'ottobre del 2010 sul sito Filodiritto.com.

(link:<https://www.filodiritto.com/la-discriminazione-inversa-alla-luce-della-cittadinanza-europea>).

-PONS RAFOLS F.X., *Il C.I.O. e i Giochi Olimpici: aspetti di diritto internazionale*, in Riv. dir. sport., 1995.

-PRAMPOLINI A., *Disciplina tributaria dei compensi corrisposti ad artista cinematografico o televisivo non residente per diritti connessi all'esercizio del diritto d'autore relative ad opere ritrasmesse sul territorio italiano*, in Riv. dir. trib., parte IV, 2005.

-REALMONTE E., *L'atleta professionista e l'atleta dilettante*, in Riv. dir. sport., 1998.

-SACCARDO N., *Considerazioni in materia di perdita e acquisto della residenza in corso d'anno*, in Riv. dir. trib., 2000.

-SACCARDO N., FRISOLI L., CASTELLANO P., *La tassazione dei calciatori non residenti: i redditi dallo sfruttamento economico dell'immagine*, in BENAZZI A., SACCARDO N., *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, Milano, Ipsoa, 2011.

-SACCARDO N., FRISOLI L., CASTELLANO P., *La tassazione dei calciatori non residenti: i redditi dallo sfruttamento economico dell'immagine*, in BENAZZI A., SACCARDO N., *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, Milano, Ipsoa, 2011.

-SACCARDO N., FRISOLI L., *La tassazione dei calciatori non residenti: i redditi da prestazione sportiva*, in BENAZZI A., SACCARDO N., *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, Milano, Ipsoa, 2011.

-SALVINI L., *I fringe benefits degli sportivi professionisti: i compensi corrisposti dalle società di calcio ai procuratori sportivi*, in UCKMAR V., *Lo sport e il fisco*, 2016.

-SANINO M., *La nuova collocazione delle leghe nell'organizzazione dello sport*, in *Analisi Giuridica dell'Economia, Studi e discussioni sul diritto d'impresa*, Il Mulino, 2/2005.

-SAPIENZA R., *Sullo status internazionale del C.I.O.*, in Riv. dir. sport., 1997.

-SAPORITO G., *La tassazione degli artisti e degli sportivi*, Roma, Aracne, 2019.

- SASSU G., *La tassazione forfettaria degli HNWI neo-residenti in Italia*, in *Novità fiscali*, 2018.
- SCHIAVONE G., *Il resident non domiciled inglese*, *Novità fiscali*, 2019.
- SCHLOTTER C., *Germany in Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*, MAISTO IBFD, 2016, Online Books IBFD.
- SCHOLLMEIER A., *Il regime fiscale applicato ai calciatori in Germania*, in BENNAZZI A., SACCARDO N., *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, cit., Milano, Ipsoa, 2011.
- SPADAFORA M.T., *Diritto del lavoro sportivo*, Giappichelli, Torino, 2004.
- TOGNON J., GRECO G., *L'ordinamento sportivo internazionale*, in COLANTUONI L., et al. *Diritto sportivo*. 2. ed, Torino, Giappichelli Editore, 2020.
- TOGNON J., *Il rapporto di lavoro sportivo: professionisti e falsi dilettanti*, in *Giuslavoristi.it*, 2005.
- TRIA L., *Il divieto di discriminazione tra Corte di Strasburgo e Corti interne*, 2014.
- UCKMAR V., CORASANITI G., DE' CAPITANI DI VIMERCATE P., CORRADO OLIVA C., *Diritto tributario internazionale (Manuale)*, in *Il Diritto Tributario*, prima serie, coordinato da Antonio e Victor Uckmar, Padova, CEDAM, 2012.
- VIDIRI G., *La disciplina del lavoro sportivo autonomo e subordinato*, in *Giust. Civ.*, 1993.
- VOGEL K., *On Double Taxation Convention*, 1997.
- VOLPE PUTZOLU G., *Sui rapporti tra i giocatori di calcio e associazioni sportive e sulla natura giuridica delle c.d. cessioni del calciatore*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1964.
- WEST C., ROELEVELD J., *Double Taxation Treaty Issues*, in BENNAZZI A., SACCARDO N., *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, Milano, Ipsoa, 2011.
- WILLIAMS J., *The history of Women's Football*, Pen and Sword History, 2022.
- ZAULI B., *Dilettantismo e professionismo nello sport*, in *Riv. dir. sport.*, 1955.

RINGRAZIAMENTI

In conclusione di questo lavoro, intendo spendere alcune parole per ringraziare tutti coloro che mi hanno aiutato e sostenuto durante questo fin troppo lungo percorso universitario.

Innanzitutto, dal punto di vista didattico, vorrei esprimere un sincero ringraziamento al Professor Mauro Trivellin per la disponibilità e per avermi dato l'opportunità di svolgere questo progetto di tesi tra diritto tributario e diritto sportivo.

Ci tengo poi a ringraziare la mia famiglia, perché mi è sempre stata accanto, ha sofferto con me e non mi ha mai fatto mancare il suo sostegno e il suo aiuto in questi anni. Il mio percorso è stato un po' più lungo di quello che mi aspettavo, ma loro, o meglio voi, visto che queste parole sono per voi, mi avete sempre spronato a non mollare. Un grazie speciale lo voglio fare a mia mamma, Antonella, perché ogni parola, di conforto o di rimprovero, è stata utile ed è servita per farmi crescere e arrivare fino a questo giorno. Ringrazio anche mio papà Fabio, perché seppur con meno parole, mi ha sempre trasmesso la sua vicinanza e l'affetto dopo un esame andato male o un momento di difficoltà e soprattutto con l'esempio mi ha insegnato a "stare al mondo". Grazie ad entrambi, perché siete stati e sarete per me i migliori genitori che avrei mai potuto desiderare. A voi devo tutto, e quindi spero finalmente di avervi reso un po' orgogliosi. Voglio dedicare un pensiero e un ringraziamento alle mie sorelle, Elena e Freny. Siete diametralmente opposte e in modi completamente differenti mi avete spinto a portare a termine questa fatica, aiutandomi a ripassare prima di un esame o anche semplicemente lasciandomi un bigliettino con "l'in bocca al lupo". Vi siete laureate prima di me e mi avete reso immensamente felice e orgoglioso, ma eccomi qua a prendermi tutta la scena per la prima laurea magistrale di Casa Ballarin (finalmente); si scherza, ovviamente, ma adesso avanti, a testa alta, nello studio come nella vita che "abbiamo fatto tutto, e tutto c'è da fare", ricordando che potremo sempre contare sulla nostra *Brüdershaft*. Vi voglio bene! La famiglia dallo scorso ottobre si è allargata; per alcuni sarà sciocco, lo so (lo sarebbe stato anche per me un anno fa) ma un grazie speciale va anche al nostro Paco, che ha portato tanta confusione e felicità nella nostra vita.

Dedico un pensiero anche a mia Zia, Graziella, e ad Anna e Claudio, sempre pronti a spendere una parola affettuosa per me. Sarò poi eternamente grato a Severina e al compianto Cherubino, per noi l'amato Pirro: in sostanza siete stati i miei nonni e avrei tanto voluto avervi al mio fianco in questi momenti speciali.

Un sentito ringraziamento lo voglio porgere nei confronti di tutti i miei amici e le amiche che mi hanno aiutato e incoraggiato nel mio percorso di studi e soprattutto di vita; senza di voi sarei sicuramente una persona peggiore. Riconosco che citando qualche nome si rischia sempre di incorrere in qualche dimenticanza, ma in ogni caso mi sembra doveroso correre il rischio per testimoniare il mio profondo affetto. Pertanto voglio ringraziare di cuore: Andrea, Amico fraterno che in tutti i modi mi ha spinto e mi spingerà a perseverare; Alvisè e Frenci, Amici di una vita, che ci sono stati e ci saranno sempre; Gian e Cammo, ovvero la mia coppia del cuore; Teddy, Gallup e Piazza, così diversi, così unici e speciali (in senso positivo ovviamente); la mia Banda C. preferita, composta da Fede, Ivan e Ale, e dalle new entry Chica, Illy e Iryna, Amici e poi compagni/e di scorribande arancionoverdi; un pensiero va necessariamente rivolto a Cico, la Banda è il nostro modo per tenerti sempre con noi e ancora sorrido ripensando a quella mano rotta, magari mi hai davvero cambiato la vita; la grande Q e il buon vecchio Edo, rispettivamente il centro e la guardia della mia Top5 assoluta; Giuse e Manu, che hanno un cuore d'oro; Chicca e Tullio, Chine e Sofi, Stef e Pierpa, Ve e Erica, Bea e Franci, siete bellissime persone e in qualche modo mi avete ispirato ad essere migliore; i Fioi dea Roda, con cui sono sempre belle risate; Chiara e la sua famiglia, con cui ho condiviso un'importante parte di questo viaggio; Baffo, quel tipo di Amico che vedi una volta all'anno ma è come se vi foste visti ieri; Gatto e Davide, compagni di avventure estive indimenticabili e Amici per sempre; Marco, con cui ho girato il mondo in passato e ora soprattutto partner in crime sulla terra rossa; il mio caro Beppo, con cui ho condiviso la fantastica esperienza (e tante Tiröler Biere) di Innsbruck; ed infine Arnau, Francesco, Agnese, Luca e Ale, sono andato a Liverpool per pochi mesi per cambiare aria, mai avrei pensato di tornare con un'inglese più scarso ma con dei veri Amici, e devo dire che va benissimo così. Un grazie speciale e allo stesso tempo stupido va al calcio, a cui in modo indiretto ho voluto dedicare questo elaborato, e in particolare a quella magnifica passione di nome

Juventus. Avrò sicuramente dimenticato qualcuno e me ne scuso in anticipo; d'altronde sono passati parecchi anni e ho avuto la fortuna di incontrare tante persone che in modi differenti mi hanno sostenuto in questo viaggio. Ciò che conta è che tutti voi avrete un posto speciale nel mio cuore, perché con il vostro sostegno e il vostro aiuto, mi avete spinto a crederci fino alla fine!