

## L'atleta professionista e il fisco

di *Giorgio Emanuele Degani*

*Dottorando di ricerca in Business & Law*

*presso l'Università degli Studi di Brescia e Bergamo –*

*Avvocato in Milano*

### ABSTRACT

*Sport is a sector in constant growth and expansion: the interest of foreign investors in buying stakes in Italian football clubs is a testimony. It is therefore necessary to pay attention to a framework that awaits relevant legislative interventions for many years, and which can hardly be implemented today without taking into account the different tax problems that have so far emerged.*

*The intervention focuses mainly on the taxation of income earned by professional sportsmen, highlighting the emblematic case of compensation paid to agents-prosecutors of athletes.*

**Keywords:** *direct levy; taxation on income; sports taxation; football players and sports players income taxation*

### SINTESI

*Lo sport è un settore in costante crescita ed espansione: l'interesse di investitori stranieri nell'acquistare partecipazioni in società calcistiche italiane ne è una testimonianza. È necessario quindi porre l'attenzione su un ambito che attende interventi legislativi rilevanti da molti anni, e che difficilmente potranno oggi essere attuati senza tenere conto delle differenti problematiche fiscali sinora emerse.*

*L'intervento si concentra soprattutto sulla tassazione del reddito percepito dagli sportivi professionisti, evidenziando l'emblematico caso dei compensi erogati agli agenti – procuratori degli atleti.*

**Parole chiave:** *imposte dirette; tassazione sul reddito; tassazione dello sport; imposte sul reddito dei calciatori e degli sportivi professionisti*

SOMMARIO: 1. L'atleta professionista: la qualificazione del rapporto di lavoro dal punto di vista giuslavoristico – 2. Il trattamento fiscale dei redditi percepiti dagli atleti professionisti – 3. Un caso controverso: il compenso erogato ai procuratori sportivi

### 1. L'atleta professionista: la qualificazione del rapporto di lavoro dal punto di vista giuslavoristico

Prima di addentrarsi nella tematica della tassazione del reddito derivante dalla prestazione sportiva svolta a livello professionistico, e in particolare quella dei

calciatori, è necessario individuare i tratti caratteristici della categoria, qualificando il rapporto sul piano giuslavoristico<sup>1</sup>.

Lo sport professionistico è disciplinato dalla Legge del 23 marzo 1981, n.91, rubricata *"Norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti"*, che regola in modo organico tale ambito<sup>2</sup>.

In particolare, l'art. 2 della predetta Legge dispone che *"(...) sono sportivi professionisti gli atleti, gli allenatori, i direttori tecnico-sportivi ed i preparatori atletici, che esercitano l'attività sportiva a titolo oneroso con carattere di continuità nell'ambito delle discipline regolamentate dal CONI e che conseguono la qualificazione dalle federazioni sportive nazionali, secondo le norme emanate dalle federazioni stesse, con l'osservanza delle direttive stabilite dal CONI per la distinzione dell'attività dilettantistica da quella professionistica"*.

Vi è, pertanto, solo la definizione positiva di atleta professionista, mentre gli sportivi dilettanti, ossia coloro che svolgono attività per svago o divertimento, senza alcun obbligo contrattuale e senza ricevere una retribuzione<sup>3</sup>, vengono individuati a *contrariis*.

L'art. 2 introduce una serie di requisiti, sia soggettivi che oggettivi: sportivo professionista è solo l'atleta, l'allenatore, il direttore tecnico-sportivo, il preparatore atletico che eserciti l'attività sportiva a titolo oneroso, in modo continuativo e nell'ambito di una disciplina riconosciuta come professionistica dalle normative federali in armonia con la disciplina del CONI.

---

<sup>1</sup> Lo *status* di atleta si acquisisce mediante il tesseramento, cioè l'iscrizione presso la federazione dello sport praticato: esso ha pacificamente natura di atto amministrativo, di ammissione all'associazione sportiva, pertanto la competente giurisdizione in materia di contenzioso avente ad oggetto atti del CONI o delle Federazioni sportive è quella del T.A.R. (cfr. art. 3, L. n.280/2003).

<sup>2</sup> M. SANNINO - F. VERDE, *Il diritto sportivo*, Padova, 2011, 207.

<sup>3</sup> La Manovra di Bilancio 2018 (Legge del 27 dicembre 2017, n.205) ha modificato le esenzioni dalla tassazione per le indennità, i rimborsi forfettari, i premi e i compensi che non concorrono a formare reddito imponibile, tra cui sono ricompresi anche i compensi erogati nei confronti degli sportivi dilettanti. In particolare, l'art. 69, comma 2, TUIR, oggi prevede il limite massimo di Euro 10.000,00 (prima Euro 7.500,00) quale tetto massimo entro cui vi è l'esenzione dall'imposta e dall'obbligo dichiarativo. In altri termini, entro tale importo i compensi percepiti non concorrono alla formazione del reddito.

Nel rispetto dell'autonomia dell'ordinamento sportivo, il legislatore<sup>4</sup> ha attribuito al CONI il potere di stabilire, in sintonia con l'ordinamento sportivo internazionale e nell'ambito di ciascuna federazione sportiva nazionale, i criteri per la distinzione dell'attività sportiva professionistica da quella dilettantistica.

Tale rinvio, tuttavia, da un lato determina un elevato grado di incertezza, rimettendo alla discrezionalità delle singole federazioni, *“sulla base di criteri puramente formali, scelti da ciascuna di esse, che fanno per lo più riferimento al mero elemento di fatto costituito dal militare in società professionistiche”* l'individuazione o meno della qualifica di sport professionistico.

Dall'altro lato, emerge che la qualificazione dello sportivo come professionista è legata ad un mero dato formale, costituito dalla definizione che ne dà la federazione sportiva di appartenenza, nel senso che l'attività praticata deve essere considerata professionistica esclusivamente in base al riconoscimento e alla relativa normativa federale.

In altri termini, uno sport può essere definito “professionistico” solo se la Federazione di appartenenza ha introdotto e ha optato per tale qualificazione.

Ad oggi, sono solamente sei le federazioni che riconoscono il settore professionistico: la FIGC per il calcio, la FIG per il golf, la FCI per il ciclismo, la FPI per il pugilato, la FIP per la pallacanestro, la FMI per il motociclismo e la FISE per gli sport equestri<sup>5</sup>.

Nei confronti dell'atleta professionista sussiste una presunzione di subordinazione<sup>6</sup>, ossia si presume che il rapporto di lavoro intercorrente tra quest'ultimo e la società di appartenenza sia riconducibile all'ambito del lavoro subordinato<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup> Vedi D.Lgs. n.242/1999.

<sup>5</sup> Il mancato riconoscimento “professionistico” di alcune categorie di sport, quale il tennis, comporta un paradosso. Difatti, pur rientrando nella categoria dei dilettanti, alcuni sportivi svolgono attività sportiva in modo più che professionale: si pensi, ad esempio, ai tennisti, considerati dilettanti in virtù del mancato riconoscimento da parte della Federazione di appartenenza ma che partecipano a tornei con montepremi milionari (Circuito ATP).

<sup>6</sup> Art. 3, comma 1, L. n.91/1981.

<sup>7</sup> Secondo l'art. 2094 c.c.: *“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”*.

Tuttavia, al ricorrere di precise condizioni dettate dalla legge, il rapporto potrà essere qualificato come lavoro autonomo.

In ogni caso, la prestazione svolta a titolo oneroso e con carattere di continuità da parte dell'atleta professionista, costituisce oggetto di un contratto di lavoro subordinato, regolato dalle norme speciali della legge in commento e, in via integrativa qualora compatibili, dalle norme del diritto del lavoro convenzionale.

La disciplina del lavoro professionistico sportivo ha, infatti, carattere di specialità<sup>8</sup> rispetto a quella del lavoro subordinato "ordinario", attesa la peculiarità della materia da regolare e della tipologia del lavoratore.

Ciò comporta che siano state adottate norme in parte divergenti da quelle previste per la generalità dei lavoratori subordinati, con una necessaria deroga *in pejus* ad una serie di istituti salienti del generale lavoro subordinato<sup>9</sup>.

È evidente che ci si trovi di fronte ad un rapporto di lavoro subordinato *sui generis*: da un lato, il potere direttivo del datore di lavoro e il vincolo di subordinazione del dipendente hanno una minore intensità. Di contro, vi è una maggiore autonomia nell'esecuzione della prestazione di lavoro, non riscontrabile in altre tipologie di lavoro dipendente.

Non vi devono, però, essere dubbi circa la qualificazione di tale rapporto nell'alveo della subordinazione: in quest'ottica, è normale che l'intensità del vincolo di subordinazione dipenderà dalla tipologia specifica del lavoro svolto e sarà quindi variabile.

Emerge un ulteriore profilo problematico con riguardo alla qualificazione di sportivi professionisti per gli atleti, gli allenatori, i direttori tecnico-sportivi ed i preparatori atletici, prevista dal citato art. 2.

---

<sup>8</sup> Qualità della legge confermata da Cass., Sez. lav., 12 maggio 2009, n.10867.

<sup>9</sup> Si pensi, ad esempio, alla non applicabilità al rapporto di lavoro sportivo professionistico - in quanto incompatibili - di diversi istituti lavoristici, quali quelli risultanti dalla normativa sui licenziamenti individuali di cui alla L. n.604/1966, gli artt. 5 (accertamenti sanitari), 13 (demansionamento), 14 (diritto di associazione e di attività sindacale) e 18 (reintegrazione nel posto di lavoro) della L. n.300/1970, oltre che lo speciale regime della cessazione del rapporto stesso, trattandosi sempre di un contratto a termine ai sensi dell'art. 5, L. n.91/1981.

Occorre, difatti, chiarire la portata della previsione, ossia se la stessa sia tassativa o se possa estendere le disposizioni ad altre figure professionali, come il preparatore atletico, il fisioterapista o il massaggiatore.

Tali soggetti, infatti, svolgono un'attività a titolo oneroso, alle dipendenze della società sportiva e a continuo contatto con quei soggetti che l'art. 2 indica come professionisti.

Le predette circostanze potrebbero far ritenere corretta l'estensione della medesima disciplina alla regolazione della loro attività.

Tuttavia si evidenzia che la disposizione menziona specifiche qualifiche professionali e, tenuto conto del carattere speciale, questa non si presta ad essere intesa come "norma aperta", da cui deriverebbe una interpretazione estensiva e analogica.

Alla luce dell'anzidetto, deve ritenersi che l'art. 2 della Legge n.91/1981 operi una distinzione tra le figure tassativamente indicate e tutti gli altri sportivi non indicati in detta disposizione.

Il rapporto di lavoro di questi ultimi, qualora ne ricorrano gli estremi, è assoggettato alle generali disposizioni relative al rapporto di lavoro subordinato e la sussistenza o meno del vincolo di subordinazione deve essere accertata di volta in volta nel caso concreto.

Sulla scorta della lettera del comma 1 dell'art. 3, infatti, si ritiene che il legislatore abbia voluto introdurre una presunzione di lavoro subordinato solo per l'atleta (e le altre figure indicate), mentre per tutti gli altri sportivi la qualificazione del rapporto di lavoro e la sussistenza o meno del vincolo di subordinazione dipenderanno da un accertamento della fattispecie concreta.

Si precisa che il comma 2 dell'art. 3, prevede che la prestazione dell'atleta professionista possa essere oggetto di contratto di lavoro autonomo, quando ricorra almeno una delle seguenti circostanze, ossia:

- che l'attività sia svolta nell'ambito di una singola manifestazione sportiva o di più manifestazioni tra loro collegate in un breve periodo di tempo;
- che l'atleta non sia contrattualmente vincolato per ciò che riguarda la

frequenza a sedute di preparazione od allenamento;

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

Tale lavoro autonomo non richiede la necessaria riconduzione ad un progetto specifico<sup>10</sup>, poiché pur consistendo in una forma di collaborazione coordinata e continuativa<sup>11</sup>, ricade nelle previsioni esplicitamente dettate dal legislatore<sup>12</sup>.

In linea generale è possibile concludere che la prestazione sportiva, resa continuativamente dall'atleta a titolo oneroso costituisce, per volontà del legislatore, oggetto di un contratto di lavoro di natura subordinata, disciplinato dall'art. 4 della L. n.91/1981.

Tuttavia, al ricorrere di una delle tre condizioni suindicate, essa costituisce oggetto di contratto di lavoro autonomo<sup>13</sup>.

L'art. 4 fornisce la vera e propria disciplina del lavoro subordinato sportivo, disponendo che *"il rapporto di prestazione sportiva a titolo oneroso si costituisce mediante assunzione diretta e con la stipulazione di un contratto in forma scritta, a pena di nullità, tra lo sportivo e la società destinataria delle prestazioni sportive, secondo il contratto tipo predisposto, conformemente all'accordo stipulato, ogni tre anni dalla federazione sportiva nazionale e dai rappresentanti delle categorie interessate"*<sup>14</sup>.

<sup>10</sup> A seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. n.276/2003 (c.d. riforma Biagi), non è più possibile instaurare rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che non siano riconducibili ad un progetto specifico e, in base alla novella della L. n.92/2012, non più ad un programma di lavoro o fase di esso.

<sup>11</sup> Vedi art. 409, n.3 c.p.c., in cui la collaborazione coordinata e continuativa configura un rapporto di lavoro nel quale il collaboratore si impegna a compiere un'opera o un servizio in via continuativa e con carattere prevalentemente personale a favore del committente e in coordinamento con quest'ultimo, ma senza che sussista alcun vincolo di subordinazione; risulta chiaro come la definizione giuslavoristica della collaborazione coordinata e continuativa inquadri la fattispecie nell'ambito del lavoro autonomo.

<sup>12</sup> Vedi Circ. Ministero del Lavoro n.1/2004.

<sup>13</sup> M.T. SPADAFORA, *Diritto del lavoro sportivo*, cit., 90.

<sup>14</sup> FIGC, Lega e AIC hanno sottoscritto l'Accordo collettivo che disciplina il trattamento economico e normativo dei rapporti tra calciatori professionisti e Società partecipanti al campionato nazionale di Serie A a Roma, in data 7 agosto 2012, e valido fino al 30 giugno 2013; l'accordo è stato oggetto di successivi rinnovi tra le parti.

L'*iter* procedurale descritto dall'art. 4, dunque, condiziona la rilevanza (e quindi l'efficacia) del contratto individuale a tre distinti adempimenti: il ricorso alla forma scritta, la redazione del contratto sulla base di quello concordato dalle organizzazioni di categoria - nel caso del calcio attraverso la compilazione del modulo standard allegato all'accordo collettivo - e, da ultimo, ai sensi del secondo comma dell' art. 4, il deposito del contratto presso la competente Federazione Sportiva nazionale per l'approvazione, al fine di consentirne il controllo sia dal punto di vista strettamente formale che da quello contenutistico.

Da notare, ancora, come, nell'imporre alle parti il ricorso alla forma scritta *ad substantiam*<sup>15</sup>, il legislatore ha introdotto un obbligo che non si rinviene nell'ordinario contratto di lavoro subordinato, in relazione al quale opera il principio della libertà della forma; si tratta di un ulteriore segno della specialità della disciplina del lavoro subordinato sportivo rispetto a quello ordinario.

Il contratto di lavoro sportivo deve avere dunque una durata determinata e non superiore a cinque anni; è rinnovabile ed è consentita la cessione del contratto da una società sportiva ad un'altra, prima della scadenza, a patto che il contraente ceduto vi acconsenta e che siano osservate le modalità fissate dalle singole federazioni nazionali<sup>16</sup>.

Tale disposizione, insieme alla libertà di recesso unilaterale<sup>17</sup>, ha portato all'eliminazione del c.d. vincolo sportivo, che prevedeva la stipulazione tra atleti e società di contratti a tempo indeterminato, la cui risoluzione era possibile solo in casi particolari e tassativi, legando così "quasi a vita" l'atleta alla società che lo aveva ingaggiato<sup>18</sup>.

<sup>15</sup> Art. 4, comma 1, L. n.91/1981.

<sup>16</sup> L'art. 5 recita: "*Il contratto di cui all'articolo precedente può contenere l'apposizione di un termine risolutivo, non superiore a cinque anni dalla data di inizio del rapporto. È ammessa la successione di contratto a termine fra gli stessi soggetti. È ammessa la cessione del contratto, prima della scadenza, da una società sportiva ad un'altra, purché vi consenta l'altra parte e siano osservate le modalità fissate dalle federazioni sportive nazionali*". La disciplina contrattuale propria del settore calcistico è contenuta negli artt. 91 ss. delle N.O.I.F. (Norme Organizzative Interne Federali) elaborate dalla FIGC sulla falsariga della L. n.91/1981.

<sup>17</sup> Vedi art. 1, L. n.91/1981.

<sup>18</sup> **L'unico caso ancora previsto di limitazione alla libertà contrattuale dell'atleta è rappresentato dall'art. 6, comma 3 della Legge in commento, il quale conferisce alla società che ha provveduto**

Da ultimo, si rileva che solo le società per azioni e a responsabilità limitata possono stipulare contratti di lavoro con atleti professionisti, considerandosi soltanto queste società che possono esercitare attività sportiva di tipo professionistico<sup>19</sup>.

Sulla qualificazione dell'atleta quale sportivo professionista si evidenzia che a livello dell'Unione Europea si registra una particolare evoluzione.

Difatti, vi è sempre più spesso la tendenza da parte dell'Autorità giudiziaria competente dello Stato membro considerato a ricondurre il contratto dello sportivo professionista nella categoria dei contratti di lavoro a tempo indeterminato<sup>20</sup>.

Tuttavia, sono molteplici le perplessità e le difficoltà di attuare una simile qualificazione all'interno del nostro sistema: non resta che attendere gli sviluppi.

## 2. Il trattamento fiscale dei redditi percepiti dagli atleti professionisti

Chiarito che il rapporto di lavoro tra lo sportivo professionista e la società di appartenenza è di tipo subordinato, sono immediati ed evidenti i riflessi fiscali che derivano da tale qualificazione<sup>21</sup>.

All'atleta professionista si applicano pacificamente le disposizioni di cui agli artt. 49 e ss., D.P.R. n.917/1986, dettate in materia di lavoro dipendente.

---

**all'addestramento tecnico iniziale dell'atleta, in virtù di tesseramento dilettantistico o giovanile, il diritto alla stipula del primo contratto da professionista.**

<sup>19</sup> Art. 10, L. n.91/1981.

<sup>20</sup> Si fa riferimento alla sentenza emessa dal Giudice del lavoro tedesco nel caso *Muller/Futball und Sportverein Mainz 05*.

<sup>21</sup> In diritto tributario, senza pretesa di esaustività, F. CROVATO, *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001, 45 ss.; E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2011, 173 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Padova, 2012, 192 ss.; A. FERRARIO, *I redditi di lavoro dipendente e assimilati*, Milano, 2012, 1 ss.; V. FICARI, *La nozione di reddito di lavoro dipendente. Profili generali*, in V. FICARI (a cura di), *I redditi di lavoro dipendente*, Torino, 2003; M. LOGOZZO, *La tassazione degli atleti professionisti*, in V. UCKMAR (a cura di), *Lo sport e il Fisco*, Padova, 2016, 258; L. MUSUMARRA, *I soggetti dell'ordinamento sportivo*, in C. ALVISI (a cura di), *Il diritto sportivo nel contesto nazionale ed europeo*, Milano, 2006; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Milano, 2009, 131 ss.; M. SANNINO – F. VERDE, *Il diritto sportivo*, Padova, 2015, 104 e 209; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2012, 56 ss.; S. ZAGÀ, *La disciplina fiscale degli sportivi non professionisti*, in V. UCKMAR (a cura di), *Lo sport e il Fisco*, Padova, 2016, 496-499.



Il reddito percepito dallo sportivo sarà assoggettato a tassazione mediante applicazione di ritenute alla fonte effettuate dalla società sportiva che opera in qualità di sostituto d'imposta ex art. 23, D.P.R. n.600/1973.

Per quanto riguarda la determinazione del relativo reddito, analogamente a quanto avviene per la generalità dei lavoratori dipendenti, anche per gli atleti la base imponibile è data 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"*<sup>22</sup>.

Vi rientrano, quindi, la retribuzione ordinaria in denaro, l'eventuale retribuzione in natura, i *fringe benefits* e i premi aggiuntivi.

È necessario, pertanto, richiamare l'art. 51, TUIR, il quale introduce il principio di onnicomprensività: tutte le somme e i valori corrisposti in relazione al rapporto di lavoro dipendente sono tendenzialmente tassabili.

Difatti, verranno assoggettati a imposizione non solo la retribuzione ordinaria ma anche le somme percepite a titolo di rimborso spese inerenti alla produzione del reddito, le erogazioni liberali, i *fringe benefits*<sup>23</sup>.

Ai fini della tassazione delle predette erogazioni, è necessario che queste siano riferibili al contesto lavorativo, ossia devono essere inerenti al medesimo<sup>24</sup>.

Occorre anche che il reddito imponibile consista in una "novella ricchezza"<sup>25</sup>, per cui saranno escluse dall'imponibilità tutte quelle somme che, pur corrisposte nel corso e nell'ambito del rapporto di lavoro, non costituiscano incrementi di tale tipo<sup>26</sup>.

---

<sup>22</sup> Art. 51, TUIR.

<sup>23</sup> Il *fringe benefit* (o, in italiano, beneficio accessorio) è un tipo di emolumento retributivo corrisposto a particolari categorie di lavoratori dipendenti, riportato nella busta paga, in aggiunta alla retribuzione monetaria.

<sup>24</sup> F. CROVATO, *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, cit., 113.

<sup>25</sup> Secondo la famosa definizione di O. QUARTA, *Commento alla legge di ricchezza mobile*, Milano, 1902, I, 248 ss..

<sup>26</sup> Sono infatti esclusi da imposizione e non concorrono - o concorrono solamente in parte - alla formazione del reddito di lavoro dipendente tassative prestazioni previste dall'art. 51, secondo comma TUIR e, secondo i commi successivi, talune ipotesi di risarcimento del danno e di rimborsi spese, per i quali manca il carattere della novella ricchezza, necessario presupposto affinché sussista un reddito di qualunque tipo.

Innanzitutto, si fa riferimento alle indennità risarcitorie: esse possono essere, da un lato, indennità di danno emergente, cioè per il decremento patrimoniale causato dalla lesione in relazione alla quale si pone il presupposto del risarcimento, e, dall'altro lato, indennità di lucro cessante, cioè per la perdita delle occasioni reddituali mancate a causa della lesione.

A tale ripartizione corrisponde, in diritto tributario, un differente trattamento impositivo, incentrato sull'esclusione da tassazione delle indennità risarcitorie di danno emergente, corrisposte per ristorare la perdita patrimoniale e, invece, l'assoggettamento a tassazione delle indennità risarcitorie di lucro cessante, destinate a ristorare la perdita di redditi.

In altri termini, solo i proventi conseguiti in sostituzione dei redditi hanno natura reddituale, in quanto costituiscono un aumento del patrimonio, una novella ricchezza e, pertanto, possono essere soggetti a tassazione attraverso il regime di tassazione separata<sup>27</sup>.

Il punto di riferimento è dato dall'art. 6, secondo comma TUIR, in base al quale *"le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti"*.

Se così non fosse, la norma non potrebbe sfuggire a censura di illegittimità costituzionale, per violazione dei principi di capacità contributiva e di ragionevolezza, avendo come effetto quello di tassare proventi che non costituiscono reddito e che non rappresentano, pertanto, manifestazioni di novella ricchezza.

Con riferimento ai *fringe benefits*<sup>28</sup>, occorre premettere che l'art. 2099 cod. civ., prevede che il lavoratore subordinato possa anche essere retribuito, in tutto o in parte, con prestazioni in natura.

<sup>27</sup> L'art. 17, lett. i), TUIR prevede la tassazione separata delle *"indennità spettanti a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, dei danni consistenti nella perdita di redditi"*.

<sup>28</sup> Sui *fringe benefits* e sulla loro imponibilità fiscale e previdenziale, L. ANGIORETTI, *La retribuzione*, in *Comm. Schlesinger*, Milano, 2003, 147 ss.; E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, cit., 178; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., 197 ss.; A. FERRARIO, *I redditi di lavoro dipendente e*

Tali compensi si differenziano dalle liberalità poiché si caratterizzano per la corrispettività, l'onerosità e il carattere retributivo, ossia non ricorre un interesse esclusivo del datore di lavoro che ne escluderebbe la tassazione.

Ai sensi dell'art. 51, terzo comma, TUIR, il criterio della determinazione di tali compensi in natura ai fini della tassazione e, conseguentemente, della contribuzione si basa sul sistema del "valore normale"<sup>29</sup> di tali beni o servizi, come disciplinato dall'art. 9 TUIR<sup>30</sup>.

Per i *benefits* più diffusi, come l'utilizzo di autoveicoli, la concessione di prestiti o di immobili in locazione, uso o comodato l'art. 51 al comma 4, detta criteri specifici di determinazione forfettaria del loro valore.

Il legislatore, con la parte finale del terzo comma dell'art. 51, TUIR, esclude, però, l'imponibilità di tali erogazioni, qualora il loro valore sia modico: solo con il superamento di taluni limiti quantitativi l'emolumento concorrerà alla formazione del reddito per l'intero ammontare e non solo la parte eccedente il limite previsto<sup>31</sup>.

In un rapporto di lavoro dipendente rivestono, dunque, un ruolo preminente i c.d. *fringe benefits*, che possono essere definiti come retribuzione accessoria, come vantaggi ulteriori che i lavoratori subordinati possono ottenere ad integrazione della retribuzione convenzionale ordinaria.

La questione relativa alla tassabilità o meno dei *fringe benefits* è molto dibattuta: difatti, l'atleta rappresenta per la società sportiva, oltre che un dipendente, lo

---

*assimilati, cit.*, 109 ss.; S. GIUBBONI e B. MARRONI, *I benefici aziendali*, in E. GRAGNOLI e S. PALLADINI (a cura di), *La retribuzione*, Torino, 2012, 372 ss.; G. MODOLO, *Trasferte, rimborsi e fringe benefit*, in *Prat. fisc. e prof.* 38/2012; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, cit.*, 60.

<sup>29</sup> Per valore normale, ai sensi dei commi 3 e 4 dell'art. 9 TUIR, si deve intendere il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per beni o servizi della stessa specie o similari, in condizione di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati e, in mancanza, al tempo e al luogo più prossimi.

<sup>30</sup> Si parla, a proposito, di compensi in natura fiscalmente imponibili ai fini IRPEF secondo il loro valore normale.

<sup>31</sup> Una volta superata la soglia di esenzione, è l'intero benefit ad essere assoggettato a tassazione, obbligando così il datore di lavoro ad effettuare il prelievo dei contributi e le ritenute IRPEF sull'erogazione concessa al dipendente.

strumento per raggiungere determinati risultati sportivi che, se conseguiti, generano per la stessa maggiori ricavi<sup>32</sup>.

È evidente che la linea di demarcazione tra ciò che costituisce *fringe benefit* e ciò che non vi rientra è rappresentata dall'interesse: se la spesa è fatta nell'interesse del lavoratore, essa si configurerà quale *benefit*; in caso contrario, se è sostenuta nell'esclusivo interesse del datore di lavoro, essa sarà esclusa da imponibilità in capo al dipendente-sportivo<sup>33</sup>.

Si deve, inoltre, osservare come anche con riguardo alla prestazione di lavoro fornita da un comune lavoratore dipendente, questa possa generare maggiori benefici e ricavi per l'impresa del datore di lavoro.

Tanto che i *benefits* rispondono proprio all'obiettivo di incentivare la produttività del lavoratore e costituiscono un vantaggio sia per il lavoratore, che vede aumentare la propria remunerazione complessiva, ma anche per la stessa azienda, dati i maggiori benefici di cui essa va a godere; se poi il luogo di lavoro sia una azienda o un campo di calcio, non è rilevante ai fini della tassabilità di tali emolumenti che è da ammettersi per qualsiasi lavoratore subordinato che li vada a percepire.

Tra le altre somme<sup>34</sup> che vengono percepite dagli atleti professionisti spesso vi sono le spese di vitto e alloggio sostenute dalle società sportive nei confronti dei primi.

Difatti, sovente le società incentivano il trasferimento di un atleta da una città all'altra attraverso la concessione a titolo gratuito del godimento di immobili, molto spesso di proprietà del *club*, coprendo al contempo anche le spese riguardanti la permanenza e la gestione dei medesimi.

In tale contesto, sussiste un evidente nesso tra l'erogazione (ossia la spesa sostenuta dalla società nei confronti dell'atleta) e il rapporto di lavoro, andando a integrare il compenso pattuito dall'atleta quale *fringe benefits*.

<sup>32</sup> S. VECCHIONE - F. AADDESSA, *Il regime fiscale dei calciatori: un'analisi economica comparata*, in *RDES*, fasc. 3/2012, 58.

<sup>33</sup> A. BENAZZI - G. SERIOLI, *La tassazione del reddito dei calciatori professionisti in Italia*, in A. BENAZZI - N. SACCARDO (a cura di), *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, cit., 35.

<sup>34</sup> Sul punto, vedi M. ALLENA, *La tassazione dei redditi da prestazione sportiva*, in *Boll. Trib.*, 3/2017.

È altrettanto interessante analizzare tutte le diverse forme di retribuzione consistenti in beni attribuiti agli atleti dagli sponsor della società sportiva.

Normalmente l'attribuzione di tali beni avviene in forza di contratti tra le società sportive e soggetti terzi, con la conseguenza che il valore dei beni attribuiti concorre a formare reddito da lavoro dipendente ex art. 51, TUIR.

Sono necessarie alcune precisazioni.

Laddove l'accordo preveda l'obbligo per l'atleta di restituire il bene al termine contrattualmente previsto, con l'eventuale previsione di penali in caso di inadempimento, tale bene non potrà essere considerato *fringe benefit*.

Difatti, in questi casi i beni si considerano parte delle prestazioni contrattuali a cui l'atleta è obbligato ad adempiere.

E, ancora, occorre analizzare i premi e le liberalità assegnati all'atleta da soggetti terzi rispetto alla società e in assenza di contratti di *sponsorship*: sul punto, l'Agenzia delle Entrate<sup>35</sup> ha chiarito che i beni o le somme di denaro erogate in occasione di particolari eventi, successi sportivi, promozioni in categorie o competizioni internazionali, etc., rientrano senza dubbio nella categoria dei compensi accessori alla prestazione di lavoro dipendente.

Difatti, i premi sono strettamente connessi ai risultati dell'attività sportiva esercitata dall'atleta e, sebbene il soggetto erogante non sia la società sportiva titolare del rapporto di lavoro, essi sono tassabili ai sensi dell'art. 51, TUIR.

La prassi amministrativa ha chiarito che sussiste l'obbligo di effettuare la ritenuta di cui all'art. 23, D.P.R. n.600, in capo al soggetto erogante ogni qual volta l'erogazione riguardi somme e valori di cui all'art. 51 del TUIR.

Ciò anche quando le somme siano corrisposte "*a favore di soggetti che non sono propri dipendenti*".

Questione controversa è anche quella legata a tutti i compensi e le utilità derivanti agli sportivi dallo sfruttamento della propria immagine, ossia il c.d. diritto all'immagine.

---

<sup>35</sup> Agenzia delle Entrate, Circolare n.37/E del 20 dicembre 2013, ove vengono affrontate le "questioni fiscali di interesse delle società sportive, emerse nel corso delle riunioni del tavolo tecnico tra agenzia delle entrate e rappresentanti della FIGC e delle Leghe Nazionali Professionisti".

Si ritiene che l'atleta professionista possa concedere l'uso della propria immagine secondo diverse modalità.

Innanzitutto, l'atleta può concedere l'uso della propria immagine direttamente ad uno *sponsor*. In tal caso i diritti spettanti allo sportivo rientreranno nella categoria residuale dei redditi diversi derivanti dall'assunzione di obblighi di non fare o permettere di cui all'art. 67, TUIR, e, conseguentemente, lo *sponsor* se residente in Italia, dovrà applicare la ritenuta d'acconto sui compensi erogati all'atleta.

In secondo luogo, lo sportivo può concedere l'uso della propria immagine ad una società intermediaria che a sua volta *sub* licenzia i diritti di immagine ad uno *sponsor*. I diritti spettanti all'atleta rientrano tra i redditi diversi derivanti dall'assunzione di obblighi di non fare o permettere ex art. 67, TUIR e, conseguentemente, la società, se residente in Italia, dovrà applicare la ritenuta d'acconto sui compensi erogati all'atleta.

E, ancora, l'atleta può concedere l'uso della propria immagine alla propria società sportiva. L'accordo di licenza dei diritti di immagine in questo caso non può essere considerato separato dal rapporto di lavoro subordinato e, pertanto, i diritti per l'uso dell'immagine dell'atleta erogati dalla società sportiva dovranno essere trattati come redditi da lavoro dipendente in capo all'atleta stesso.

Da ultimo, l'atleta concede l'utilizzo dell'immagine ad una società intermediaria che *sub* licenzia i diritti alla società sportiva. In tal caso i diritti spettanti allo sportivo rientreranno tra i redditi diversi derivanti dall'assunzione di obblighi di non fare o permettere di cui all'art. 67, TUIR, e, conseguentemente, lo *sponsor* se residente in Italia, dovrà applicare la ritenuta d'acconto sui compensi erogati all'atleta.

Alla luce di quanto sopra, i corrispettivi derivanti e connessi allo sfruttamento dell'immagine o del nome dell'atleta professionista sono delle vere retribuzioni, rientranti nella base imponibile IRPEF.

Sul punto si segnala che, al fine di evitare il fenomeno di abuso del diritto e di interposizione fittizia di soggetti o società, esiste a carico delle società sportive l'obbligo di trasmissione all'Agenzia delle Entrate non solo dei contratti di lavoro

stipulati con gli atleti, ma anche di tutti i contratti di sponsorizzazione in relazione ai quali vengono percepiti delle somme.

Esistono anche tutta una serie di prestazioni che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente e che sono tassativamente indicate nell'art. 51, comma 2, TUIR.

In particolare, sono esclusi dalla base imponibile i contributi obbligatori ai fini assistenziali<sup>36</sup>, le somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro, nonché quelle in mense organizzate direttamente dal datore di lavoro o gestite da terzi<sup>37</sup>, le prestazioni di servizi di trasporto collettivo alla generalità dei dipendenti<sup>38</sup>, etc..

Per quanto riguarda i redditi derivanti dall'esercizio di prestazioni sportive oggetto di contratti di lavoro autonomo, si applicherà l'art. 50, comma 1, lett. c-bis), TUIR<sup>39</sup>, secondo cui si considerano redditi assimilabili a quelli di lavoro dipendente, atteso che rientrano in una particolare forma di collaborazione coordinata e continuativa.

<sup>36</sup> La *ratio* di queste esclusioni va ravvisata nella circostanza che la tassazione avrà luogo al momento dell'erogazione del trattamento previdenziale.

<sup>37</sup> In sostanza, il legislatore ha voluto disciplinare differenti fattispecie: la corresponsione di buoni pasto, le mense aziendali (anche se date in appalto o gestite da terzi), le indennità sostitutive del servizio di mensa. La finalità generale è ravvisabile nell'esigenza di non gravare il dipendente di una duplice restrizione che sussisterebbe,

dal punto di vista squisitamente tributario, laddove vi fosse l'esigenza per il lavoratore stesso di ricercare locali disponibili per l'erogazione di pasti senza potersi, per converso, allontanare eccessivamente dal luogo di lavoro con conseguente impatto duratura contrattualmente pattuita del rapporto stesso. È prevista un'esclusione parziale da tassazione fino all'importo di Euro 5,29 giornalieri delle prestazioni sostitutive di mensa sotto forma di buoni pasto e delle indennità sostitutive di mensa (cioè somme di denaro) corrisposte agli addetti ai cantieri edili; oppure ad altre strutture lavorative a carattere temporaneo; oppure a unità produttive ubicate in zone dove manchino strutture o servizi di ristorazione. Al di fuori delle ipotesi contemplate dalla disciplina in esame, le indennità sostitutive di mensa concorrono totalmente alla formazione del reddito di lavoro dipendente,

<sup>38</sup> Nel caso del trasporto, è il beneficio in natura, costituito dall'erogazione gratuita del servizio di trasporto, ad essere escluso da tassazione: rileva, quindi, il servizio in quanto tale e non l'erogazione monetaria eventualmente erogata per la fornitura del servizio (es. rimborso del prezzo dei biglietti). Per cui, eventuali indennità sostitutive

sono assoggettate interamente a tassazione, a differenza dell'indennità sostitutiva del servizio di mensa soggetta a parziale esclusione da tassazione fino all'importo di Euro 5,29 giornalieri.

<sup>39</sup> Art. 50, comma 1, TUIR: *"le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali...in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita"*.

Detti redditi dovranno essere assoggettati a ritenuta alla fonte da parte dell'ente erogante, da determinarsi in base all'aliquota di imposta applicabile sul reddito complessivo dell'atleta professionista.

Per i predetti redditi vi sarà l'esclusione dall'imposizione ai fini IRAP e ai fini IVA: infatti, da un lato, l'attività dello sportivo professionista non rientra tra quelle rilevanti ai fini IRAP, essendo una attività riconducibile alle collaborazioni coordinate e continuative. Dall'altro lato, le attività sportive di lavoro autonomo, proprio perché sono assimilabili alle collaborazioni coordinate e continuative, non sono rilevanti ai fini IVA, ai sensi dell'art. 5, D.P.R. n.633/1972.

Quanto sopra illustrato trova applicazione con riferimento agli sportivi residenti nel territorio dello Stato; per i non residenti, questi saranno soggetti passivi d'imposta in Italia per i soli redditi prodotti all'interno dello Stato.

Ai redditi percepiti da questi ultimi si applicherà una ritenuta a titolo d'imposta del 30%, da effettuarsi obbligatoriamente da parte del soggetto erogante e con lo scopo di assicurare gettito all'Erario.

Nel caso in cui non sia possibile applicare la ritenuta, il soggetto straniero dovrà presentare la dichiarazione dei redditi in Italia, liquidando le imposte con le modalità previste per la generalità dei contribuenti.

### **3. Un caso controverso: il compenso erogato ai procuratori sportivi**

In un periodo acceso e fervido, in cui gli scambi di mercato sono molto frequenti (e anche molto discussi), merita di essere approfondito il tema relativo ai compensi erogati ai procuratori sportivi a seguito dell'attività da questi prestata - nell'interesse della società stessa, dell'atleta o di entrambi - nell'ambito della compravendita degli atleti professionisti<sup>40</sup>.

L'attività esercitata dai procuratori è eterogenea: questa può variare di contenuti a seconda del caso concreto, ossia può concernere l'acquisizione dello sportivo, la

---

<sup>40</sup> Sul punto, v. S. GRILLI, *Ecco come tassare i compensi dei procuratori*, in *Il Sole 24 Ore* del 5 agosto 2017; S. TRETTEL, *Il settore dello sport professionistico (e del calcio in particolare) di nuovo sotto i riflettori*, in *Il Fisco*, n.40/2017; S. TRETTEL, *La legge di stabilità impone alle società di calcio i tempi supplementari*, in *Corr. Trib.*, n.8/2014.



gestione dei rapporti con i *mass media*, la risoluzione di problematiche personali o familiari oppure logistiche, etc.. In ogni caso, si tratta di prestazioni idoneamente riconducibili alle attività più generali di intermediazione, assistenza e consulenza connesse alla stipula di contratti di lavoro sportivo con atleti professionisti.

La fattispecie che ci riguarda attiene il trattamento tributario dei compensi corrisposti ai procuratori sportivi in ragione di servizi dagli stessi resi nelle diverse forme predette.

È necessaria una breve premessa normativa.

Fino al 31 marzo 2015, il procuratore sportivo poteva svolgere la propria attività nell'interesse esclusivo di una sola parte (sportivo o società), sussistendo il divieto del c.d. mandato plurimo<sup>41</sup>.

Difatti, l'agente sportivo non poteva rappresentare al contempo l'interesse dell'atleta e della società cedente o cessionaria in occasione della stipula, del rinnovo o della risoluzione del contratto di prestazione sportiva, e, per tale motivo, aveva diritto ad essere retribuito unicamente dal soggetto che gli aveva conferito specifico incarico scritto e a favore del quale aveva agito<sup>42</sup>.

Al fine di evidenziare e di sottolineare la differenziazione dei ruoli, degli interessi tutelati e delle funzioni degli agenti svolti nelle diverse ipotesi di conferimento di mandato al procuratore sportivo, erano stati anche predisposti anche due moduli, ossia c.d. modulo blu e modulo rosso, utilizzati, rispettivamente, dall'atleta e dalla società per affidare l'incarico all'agente sportivo<sup>43</sup>.

Tuttavia, pur sussistendo un simile divieto, nella pratica tale disposizione non sempre veniva rispettata dai procuratori, che, di fatto, rappresentavano entrambe le parti.

---

<sup>41</sup> Vedi, art. 16, Regolamento Agenti. Tale regolamento era in vigore fino al 31 marzo 2015 ed è stato sostituito, dall'1 aprile 2015, dal Regolamento per i servizi dei procuratori sportivi. Tale divieto è stato abrogato e il mandato plurimo è possibile purché i soggetti coinvolti dichiarino di esserne a conoscenza e forniscano per iscritto il loro consenso.

<sup>42</sup> Così recita l'art. 3, comma 1 del Regolamento Agenti.

<sup>43</sup> Art. 16, comma 1, Regolamento Agenti.

Del resto, è innegabile che l'attività svolta dall'agente possa essere diretta a soddisfare gli interessi di entrambe le parti coinvolte nella medesima trattativa<sup>44</sup>.

L'individuazione dell'interesse in concreto soddisfatto dall'agente aveva, ovviamente, notevole rilevanza ai fini fiscali.

L'Amministrazione finanziaria<sup>45</sup> ha, per molto tempo, considerato come *fringe benefits* i compensi corrisposti dalla società di calcio ai procuratori sportivi, qualora l'attività degli stessi fosse stata prestata nell'esclusivo o prevalente interesse dell'atleta.

Ciò in quanto la retribuzione erogata al lavoratore si poneva in rapporto di sinallagmaticità con la prestazione lavorativa da quest'ultimo svolta in favore del datore di lavoro.

L'Agenzia ha affermato che *"fuoriescono dalla sfera di imponibilità "potenziale" per il dipendente, qualora nella loro erogazione sia esclusivo o prevalente l'interesse aziendale rispetto all'interesse privato del dipendente... nel caso del procuratore che riceve incarico dalla società l'inerenza all'attività dell'impresa è pacifica, e quindi risulta incontestabile il trattamento contabile e fiscale adottato dalle società calcistiche in (soli) termini di deduzione del costo ai fini IRES ed IRAP e di detrazione dell'IVA"*<sup>46</sup>.

A *contrariis*, se il corrispettivo spettante all'agente, dovuto dal giocatore professionista che gli ha conferito il mandato, veniva versato dalla società di appartenenza, lo stesso si configurava *sine* dubbio quale *fringe benefit* per il dipendente (e concorrevà, quindi, alla determinazione della base imponibile IRPEF su cui dovevano essere calcolate le ritenute d'acconto da versare ai sensi dell'art. 23, D.P.R. n.600/1973).

<sup>44</sup> La presenza di due procuratori distinti non farebbe scorgere dubbi circa la riferibilità delle rispettive prestazioni ai soggetti nei cui confronti operano.

<sup>45</sup> Si richiama la Nota interna dell'Agenzia delle Entrate del 23 settembre 2009 e successive modifiche, avente ad oggetto le linee guida per le attività di controllo relative ai compensi corrisposti ai procuratori sportivi da parte delle società di calcio.

<sup>46</sup> D. MARINI, *La qualificazione fiscale dei compensi corrisposti ai procuratori sportivi da parte delle società di calcio*, in *Boll. Trib.* n.12/2011, 908.

Trattandosi di *fringe benefit* è, infatti, pacifica la riconduzione nell'alveo della retribuzione imponibile ai sensi del principio di onnicomprensività, alla stregua di ogni altra erogazione datoriale corrisposta nell'interesse esclusivo o prevalente del dipendente; per la società, invece, tali erogazioni saranno deducibili unicamente in sede di determinazione del reddito d'impresa in quanto "costi per il personale"<sup>47</sup>.

In altri termini, secondo l'Amministrazione finanziaria la linea di demarcazione tra ciò che rappresentava *fringe benefit* e ciò che non vi rientrava era rappresentato dall'interesse: se la spesa veniva sostenuta nell'esclusivo interesse del lavoratore essa si configurava quale *benefit*; se invece era sostenuta principalmente nell'interesse del datore di lavoro essa veniva esclusa da imponibilità in capo al dipendente (non concorrendo a determinare il relativo reddito).

Si poneva così a carico dell'Amministrazione finanziaria l'onere probatorio di dimostrare l'interesse esclusivo o principale per l'atleta dipendente, laddove vi fosse la volontà di attribuire la natura di *fringe benefits* ai suddetti compensi, attraverso la produzione di elementi idonei ad attestare che il pagamento della società fosse avvenuto in luogo di quello dovuto dallo sportivo.

Sul punto, si segnalano delle pronunce della giurisprudenza tributaria di merito, tra cui la CTP di Roma del 18 gennaio 2010, n.1, secondo la quale "*l'intervento economico, non dovuto ma voluto, della società non può che configurarsi come un ulteriore vantaggio ed utilità economica attribuita al proprio lavoratore dipendente, oltre quelli previsti nel contratto di lavoro, e come tale rientrante nella previsione di cui all'art. 51 del D.P.R. n.917/1986*"; il giocatore, altrimenti, in assenza dell'intervento della società, avrebbe dovuto farsi personalmente e direttamente carico con mezzi propri dell'onere economico derivante dalle prestazioni di assistenza e consulenza rese a suo favore<sup>48</sup>.

Nella descritta situazione di ambiguità circa l'individuazione dell'interesse curato dall'agente, si colloca la novella dell'art. 160, L. n.147 del 27 dicembre 2013 (c.d. Legge di stabilità) che ha inserito nel TUIR il nuovo art. 51, comma 4 *bis*,

<sup>47</sup> Art. 95, comma 1 TUIR.

<sup>48</sup> Nello stesso senso: C.T.P. di Massa Carrara, n.145 del 16 marzo 2012; C.T.R. di Firenze, n.22 del 25 febbraio 2013.

disciplinante un nuovo prelievo fiscale sul 15% dei compensi pagati ai procuratori sportivi, nell'ambito di ogni sport professionistico.

La norma, che aveva chiaramente natura antielusiva, andava ad intervenire su operazioni che spesso nascondevano pratiche di elusione fiscale.

Infatti, sussistendo il divieto di c.d. mandato plurimo vi era comunque notevole difficoltà nell'individuare l'interesse tutelato dall'agente, stabilendo chi fosse il soggetto passivo delle imposte gravanti sul compenso erogato ai procuratori.

Le società, infatti, potevano conseguire un indebito vantaggio fiscale, configurando tali erogazioni come spese diverse, ben distinte e non facenti parte dell'ingaggio dello sportivo; in questo modo venivano aumentati i costi, portati in detrazione IVA e deduzione IRAP ed IRES, abbattendo non solo l'imponibile aziendale ma anche quello del proprio tesserato, rendendo quindi impossibile effettuare le corrette ritenute IRPEF sul relativo reddito.

Si è invece visto come in tali casi il corrispettivo spettante all'agente, dovuto dal professionista ma versato dalla società, si configurava *sine* dubbio quale *fringe benefit* e concorrevà alla determinazione della base imponibile IRPEF su cui calcolare le ritenute d'acconto da versare.

Difatti, trattandosi di *fringe benefit*, era pacifica la riconduzione nell'alveo della retribuzione imponibile ai sensi dell'art. 51 TUIR e del principio di onnicomprensività, alla stregua di ogni altra erogazione datoriale corrisposta nell'interesse esclusivo o prevalente del dipendente.

Al contrario, per la società, invece, tali erogazioni venivano considerate deducibili unicamente in sede di determinazione del reddito d'impresa in quanto "costi per il personale" (art. 95, comma 1 TUIR).

Secondo la nuova norma introdotta, il 15% dei compensi corrisposti dalle società sportive agli agenti - quindi nell'interesse degli atleti - doveva essere considerato come un *fringe benefit*, cioè come una vera e propria parte di stipendio pagato al giocatore, concorrendo quindi a determinare la base imponibile dell'atleta su cui la società doveva operare le ritenute applicando la corrispondente aliquota.

La novella introdotta presenta però difetti tutt'altro che trascurabili.

Innanzitutto, da quel 15% la legge permetteva al giocatore di detrarre le somme che egli stesso dimostri di aver effettivamente versato di tasca propria all'agente nell'ambito del medesimo negoziato: in questo caso, il *fringe benefit* si poteva ridurre fino ad annullarsi completamente, non producendo alcun vantaggio al fisco.

Senza dimenticare poi il possibile verificarsi di inammissibili fenomeni di doppia imposizione, poiché il 15% del compenso ha già subito un prelievo fiscale in capo all'agente e non può essere nuovamente tassato rientrando nell'imponibile del giocatore come *fringe benefit*.

Ma soprattutto tale norma sembra porsi in contrasto con il principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.) e con l'esigenza che ogni prelievo tributario debba avere causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza.

I dubbi circa la costituzionalità della disposizione hanno portato all'abrogazione della predetta, con effetto a partire dal 1° gennaio 2016.

In tale contesto si colloca l'ultima iniziativa (c.d. progetto legge Bernardo) del Presidente della Commissione Finanze della Camera, che qui si intende commentare, mossa dalla volontà di garantire sicurezza ad un settore economico dell'indubbia valenza sociale oltre che dalla crescente rilevanza finanziaria, per entità delle risorse impiegate nonché per valore delle transazioni condotte, e di porre un freno al dilagante contenzioso dagli altalenanti esiti.

La proposta legislativa, ove espressamente si prevede l'impossibilità di ricondurre i costi sostenuti dalle società per le prestazioni dei procuratori sportivi come *fringe benefits* in capo agli sportivi, si compone di tre articoli:

- il primo dedicato all'annosa questione dei compensi riconosciuti dalle squadre ai procuratori, con il fine di escluderne la valenza quale *fringe benefit* e di assicurarne l'integrale deduzione ai fini della determinazione tanto del reddito d'impresa quanto del valore della produzione netta delle società sportive professionistiche;

- il secondo riconosce alle squadre il diritto a dedurre in sede di determinazione dell'imponibile IRAP i costi del personale riferiti agli atleti posti sotto contratto, a

patto che il rapporto di lavoro abbia una durata non inferiore ad una soglia temporale identificata dalla legge (quattro anni);

- il terzo pone fine ai dubbi riguardanti il concorso delle plusvalenze realizzate in sede di trasferimento del contratto di prestazione sportiva alla formazione del valore della produzione netta, concedendo però la facoltà di diluirne gli effetti finanziari mediante rateizzazione del differenziale positivo in quote costanti, in numero non superiore a cinque (beninteso al ricorrere di una condizione legata alla durata del "possesso" riferito al diritto ceduto, mutuata dalla previsione contenuta nell'art. 86, comma 4, TUIR).

Tuttavia, permangono ancora nel sistema numerose criticità: se da un lato la proposta di intervento legislativo vuole eliminare ogni incertezza circa l'impossibilità di configurare i costi sostenuti dalle società per le prestazioni dei procuratori sportivi come *fringe benefit* in capo ai giocatori, dall'altro lato le cifre connesse a queste prestazioni hanno raggiunto livelli astronomici.

Sicché è necessario, ora più che mai, introdurre una regolamentazione sensata e ponderata del fenomeno, onde evitare che normative "frettolose" possano solo portare a risultati ben peggiori di quelli attuali.