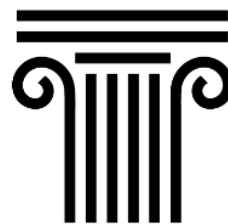


LUISS



Dipartimento di Impresa e Management

Corso di laurea in Amministrazione, Finanza e Controllo

Cattedra di Diritto tributario dell'impresa

Fisco e sport: trattamento fiscale delle società sportive e dei calciatori

Prof. Andrea Di Gialluca

RELATORE

Prof. Federico Rasi

CORRELATORE

Angela Padovano (Matricola 782901)

CANDIDATO

ANNO ACCADEMICO 2024 - 2025

INDICE

INTRODUZIONE	4
---------------------------	----------

CAPITOLO I: L'ORDINAMENTO SPORTIVO ITALIANO: L'EVOLUZIONE DELLE SOCIETÀ SPORTIVE E SISTEMA FISCALE

1. L'EVOLUZIONE STORICA DEI RAPPORTI TRA ORDINAMENTO GIURIDICO E ORDINAMENTO SPORTIVO.....	8
2. LE SOCIETÀ SPORTIVE PROFESSIONISTICHE E DILETTANTISTICHE: CARATTERISTICHE E DIFFERENZE.....	16
3. IL SISTEMA FISCALE DELLE SOCIETÀ SPORTIVE.....	21
4. LE NOVITÀ DELLA RIFORMA DELLO SPORT DEL 2023: IL RAPPORTO DI LAVORO E I NOVELLATI ASPETTI FISCALI	27

CAPITOLO II: LA TASSAZIONE DELLE SOCIETÀ SPORTIVE

1. TASSAZIONE DIRETTA: IRES E IRAP, DETERMINAZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE E PRINCIPALI COMPONENTI DEL REDDITO	31
1.1 L'IRES	33
1.2. L'IRAP	39
2. PLUSVALENZE E CESSIONI DI DIRITTI: IMPLICAZIONI FISCALI	42
3. RISCHI DI ELUSIONE ED EVASIONE FISCALE NEL SETTORE SPORTIVO. LA NOZIONE DI ABUSO DI DIRITTO.....	52
4. INFLUENZA DELLA NORMATIVA EUROPEA: GLI IMPATTI DELLA SENTENZA BOSMAN SULLA FISCALITÀ' SPORTIVA.....	60

CAPITOLO III: IL REGIME IMPOSITIVO DEL CALCIATORE TRA CRITICITÀ' ED EVOLUZIONI

1. STRUTTURAZIONE DEL REDDITO DA LAVORO DEL CALCIATORE: COMPONENTI E CLASSIFICAZIONE FISCALE	67
2. I COMPENSI ACCESSORI E I FRINGE BENEFITS: TRATTAMENTO FISCALE E PROBLEMATICHE APPLICATIVE	72
3. DETERMINAZIONE DELLA RESIDENZA FISCALE: EVOLUZIONE NORMATIVA E IMPATTI DEL D.LGS 209/2023.....	77

4. IL PROBLEMA DELLA ‘DOPPIA IMPOSIZIONE’: LE CONVENZIONI INTERNAZIONALI E IL MODELLO OCSE	83
5. REGIMI FISCALI AGEVOLATI E INCENTIVI PER NEO-RESIDENTI: MISURE DEL DECRETO CRESCITA E IMPATTI SULLA COMPETITIVITÀ DEL CALCIO ITALIANO	89
5.1 IL REGIME FISCALE AGEVOLATO NEI TRASFERIMENTI INTERNAZIONALI: IL CASO CRISTIANO RONALDO ALLA JUVENTUS	94
CONCLUSIONI E PROSPETTIVE DI RIFORMA	99
BIBLIOGRAFIA.....	102

INTRODUZIONE

Il fenomeno sportivo, sebbene abbia origini molto antiche, con i *Giochi Olimpici Antichi* nati in Grecia nel 776 a.C., si trasformò in vero e proprio ordinamento collaterale nel 1894, con le Olimpiadi Moderne di Parigi, quando, in un turbinio di discipline e Nazioni in gara, si palesò l'esigenza di una regolamentazione *ad hoc*.

Il fenomeno sportivo stava, difatti, diventando uno strumento di coesione e promozione di una virtuosa cultura sociale, ben oltre l'intrattenimento e le gare agonistiche.

Si stava trasformando in una vera e propria attività lavorativa per i soggetti, atleti e collaboratori, che vi gravitavano e le esigenze di tutela ben presto presero il posto dello scopo ludico iniziale.

L'elaborato analizza, in tal sensi, l'evoluzione del fenomeno sportivo, dalla nascita ai giorni d'oggi, dedicando particolare attenzione all'ambito fiscale delle società, sportive e dilettantistiche e alle criticità legate alla peculiarità di un ambito che ha visto, in parte, affermare la sua autonomia solo nel 2023, con la Riforma dello Sport.

Considerato l'ordinamento come un insieme di norme a carattere generale, ordinamenti autonomi e settoriali fanno fatica ad affermarsi come autonomi: nel primo capitolo si pone come necessaria l'analisi delle relazioni tra ordinamento statale e sportivo, soffermandosi, sulla scorta delle *Teorie del Pluralismo giuridico* elaborate nel primo Novecento da Hans Kelsen e Santi Romano, sull'interconnessione necessaria, che si

palesa soprattutto nell'ambito della giurisdizione, e, più peculiarmente in quello contabile-fiscale, oggetto di studi del presente elaborato.

L'attività sportiva, difatti, può estrinsecarsi nelle forme di una società sportiva professionistica o dilettantistica.

La differenza è netta, non soltanto nell'ambito oggettivo o strutturale dell'attività, quanto soprattutto in ambito civilistico e di conseguenza, fiscale.

Nell'ambito delle società professionistiche, inquadrare alla stregua di società di capitali, gli atleti, assumono, così come delineato dalla Legge n. 91 del 1981, primo vero *corpus normativo* dell'attività sportiva, la veste di lavoratori subordinati, in ossequio ai principi del Codice Civile.

Ne derivano, sistematicamente, anche conseguenze sul piano fiscale: sia alle società sportive che ai lavoratori ad essa collegati, si applicano, pacificamente i principi del TUIR.

L'elaborato, nel secondo capitolo, analizza in modo approfondito tutti gli aspetti fiscali inerenti alle società ed in particolar modo alla figura dello sportivo, professionista e dilettante, oggetto di studi del terzo capitolo, mettendo in luce aspetti critici legati ad una frastagliata quanto lacunosa normativa di riferimento.

In particolar modo ci si sofferma sulle difficoltà di definizione del reddito, di natura dipendente o autonoma, tenendo conto delle particolarità tipiche dell'attività sportiva, che ricomprende una molteplicità di categorie, dallo sfruttamento dei diritti – di immagine, di pubblicità – al più controverso problema delle plusvalenze.

Il concetto di plusvalenza rappresenta il nodo più problematico del bilancio di una società sportiva: la cessione degli sportivi, pur rientrando

nelle normali dinamiche di una società spesso rappresenta lo strumento strategico per eccellenza per la manomissione bilanci.

Vengono così affrontate tutte le criticità legate all'uso distorto e alla *malagestio* delle plusvalenze ed in particolare viene tracciato un quadro critico nell'ambito dei fenomeni di evasione ed elusione fiscale che ne derivano.

Nell'ottica dello sport come fenomeno sempre più internazionale e multilevel, assume valore centrale, altresì, la corretta determinazione della residenza fiscale, non solo per la determinazione del regime fiscale applicabile, quanto più necessariamente per impedire fenomeni di doppia imposizione in relazione alla produzione di redditi nei territori esteri.

Grazie all'art. 45 TFUE che tutela la libera circolazione dei lavoratori, non di rado difatti gli atleti si trovano a svolgere il proprio lavoro in territori diversi anche durante lo stesso anno di imposta.

Come coordinare allora il potere impositivo dello stato e la libertà contrattuale dei professionisti intesa in senso economico?

Un aiuto viene offerto anche dal diritto internazionale: importanza rilevante assumono le Convenzioni bilaterali ispirati al Modello OCSE, accordi tra Stati, che aiutano a fornire un quadro sistematico chiaro e preciso in termini di tutela, evitando doppie imposizioni e fornendo principi guida per la determinazione della residenza.

Alla luce di ciò, l'elaborato ha analizzato in particolare la travagliata quanto famosa vicenda legata al calciatore Cristiano Ronaldo dopo il trasferimento alla Juventus, che ha portato, nel 2023, alla famosa pronuncia della Corte di Giustizia Tributaria di II Grado del Piemonte, la quale ha contribuito ulteriormente a chiarire la qualificazione dei redditi

prodotti in un territorio estero, e quindi la loro assoggettabilità ad un regime ordinario ovvero agevolato.

In sintesi, resta un interrogativo di fondo.

L'ordinamento sportivo, così peculiare ma strettamente interconnesso e influenzato da quello ordinario, può dirsi veramente autonomo dal punto di vista giuridico, dal momento in cui, nonostante le continue ed affannate Riforme si sono rilevate spesso insufficienti, lasciando ancora in essere una normativa frastagliata e lacunosa?

CAPITOLO I: L'ORDINAMENTO SPORTIVO ITALIANO: L'EVOLUZIONE DELLE SOCIETÀ SPORTIVE E SISTEMA FISCALE

SOMMARIO: **1.** L'EVOLUZIONE STORICA DEI RAPPORTI TRA ORDINAMENTO GIURIDICO E ORDINAMENTO SPORTIVO **2.** LE SOCIETÀ SPORTIVE PROFESSIONISTICHE E DILETTANTISTICHE: CARATTERISTICHE E DIFFERENZE **3.** IL SISTEMA FISCALE DELLE SOCIETÀ SPORTIVE **4.** LE NOVITÀ DELLA RIFORMA DELLO SPORT DEL 2023: IL RAPPORTO DI LAVORO E I NOVELLATI ASPETTI FISCALI.

1. L'EVOLUZIONE STORICA DEI RAPPORTI TRA ORDINAMENTO GIURIDICO E ORDINAMENTO SPORTIVO

Il sistema giuridico sportivo, così come definito attualmente, mosse i suoi primi passi a partire dalla seconda metà dell'Ottocento.

In un quadro storico che guardava all'evoluzione sociale, trovarono ben presto spazio l'origine e lo sviluppo delle manifestazioni sportive: le prime competizioni internazionali, *i Giochi Olimpici dell'antichità*,¹ che dal 776 a. C. si tenevano in Grecia ogni quadriennio, rappresentarono, in realtà, una sorta di trampolino di lancio per l'edificazione di un sistema legale creato appositamente per disciplinare l'attività sportiva, che gradualmente acquisì, come vedremo, una dimensione globale.

¹ I Giochi olimpici nacquero in Grecia nel 776 a.C. nella città sacra di Olimpia e vi si tenevano ogni quattro anni finché, nel 393 d.C., data in cui l'imperatore Teodosio ne decretò la fine in quanto ritenuta una manifestazione pagana. Oltre a costituire eventi di intrattenimento molto amati, rappresentavano un importante momento d'incontro tra i popoli; tanto che per permettere la partecipazione degli atleti alle gare fu istituita addirittura la "tregua sacra", un periodo di sospensione di tutti i conflitti bellici. Così in https://liguria.coni.it/images/liguria/storia_olimpiadi.pdf

Gli eventi sportivi che vi si svolgevano richiedevano, di fatto, una regolamentazione specifica, con la previsione di normativa aderente alle caratteristiche peculiari del fenomeno sportivo, che sin da subito assunse una portata universale, trasformandosi in strumento di unione tra le nazioni, promotore di una virtuosa cultura sociale.

Fu in realtà in occasione del Congresso Internazionale degli sport atletici svoltosi a Parigi nel 1894, che l'ordinamento sportivo, giuridicamente inteso, ha messo i suoi primi passi: lo sport stava assumendo i caratteri di vera e propria struttura sociale, un fenomeno che era andato ben oltre l'intrattenimento e la gare sportive agonistiche; si stava trasformando in un ordinamento collaterale o, per taluni, intrinseco a quello statale, con la stessa necessità di una stabilità normativa delle proprie peculiari regole.

Nati sotto la spinta e grazie alla dedizione profusa da un celebre aristocratico e pedagogo francese, Pierre De Coubertin², animato dal desiderio di diffondere la cultura sportiva come mezzo di civilizzazione e progresso dei popoli, nel 1894 videro la luce i *Giochi Olimpici moderni*, con l'istituzione del primo Comitato Interministeriale dei Giochi Olimpici, oggi denominato Comitato olimpico internazionale.

Composto da membri dotati di competenze *ad hoc*, che avevano il compito di organizzare i Giochi Olimpici e decidere sulla partecipazione delle diverse discipline e nazioni in gara, esso rappresentava, in concreto, uno

² Per un approfondimento: Il barone *Pierre de Coubertin* era uno sportivo, un pedagogo e uno storico francese della Belle Époque, fu fondatore dell'Unione delle società francesi di sport atletici (*Union des sociétés françaises de sports athlétiques*) nonché del primo corpo scout di Francia, gli *Éclaireurs Français*, ma soprattutto fu padre delle moderne Olimpiadi disputate attualmente dagli atleti di tutto il mondo.

Guidato dall'idea che lo sport fosse uno strumento di unione, Coubertin ebbe l'idea di ripristinare la tradizione dei giochi olimpici antichi che vi si svolgevano ad Olimpia. Fu così che dal 6 al 15 aprile 1896 si svolsero nella capitale della Grecia i primi Giochi Olimpici moderni, per la prima volta aperti anche alle donne. Più tardi, nel 1924, Coubertin fondò anche i Giochi Olimpici Invernali che si tennero la prima volta a Charmonix-Mont-Blanc, nella regione francese Alvernia-Rodano-Alpi. Così in "Pierre de Coubertin: un uomo e il suo sogno" in www.edusport.loescher.it

dei sotto- sistemi della Federazione Sportiva Internazionale: le discipline in gara erano molteplici e tutte differenti tra loro, richiedevano specifiche competenze per la regolamentazione, ma tutte erano accomunate dal rispetto per la Carta Olimpica ³che, rappresentava il dorato fondamento di tutti gli sport.

Furono gli stessi anni nei quali si guardava lo sport come un fenomeno a livelli internazionali e tali comitati iniziavano a nascere in ogni Stato: anche in Italia si stava diffondendo la cultura dello sport, strumento di unione, e ben presto sopraggiunse l'esigenza dell'istituzione di un organo che regolasse gli aspetti di partecipazione agli eventi sportivi, di un Comitato olimpico nazionale, alla stregua della diffusione in tutti gli stati europei.

Erano gli anni a ridosso delle Olimpiadi di Londra, che si sarebbero svolte di lì a poco, nel 1908, quando nacque, nel 1907, anche in Italia, il CONI⁴, il primo Comitato olimpico nazionale nel nostro Paese: iniziava a delinearsi un sistema sportivo con un insieme di regole specifiche, una delle *species* dell'ordinamento statale moderno, che andava ad aggiungersi agli ulteriori ordinamenti settoriali già giuridicamente esistenti, come l'ordinamento militare o ecclesiastico.

³ Uno sguardo alla storia, in www.guidaolimpiadi.it : La Carta olimpica rappresenta la codificazione dei principi fondamentali dell'olimpismo, delle regole e degli statuti adottati dal Comitato Olimpico Internazionale (CIO): regola l'organizzazione, le azioni e il funzionamento del Movimento olimpico e fissa le condizioni per la celebrazione dei Giochi Olimpici. Pubblicata per la prima volta nel 1908, con il titolo di “*Annuario del Comitato Internazionale Olimpico*”; alcune delle regole contenute in questa prima Carta erano già state scritte da Pierre de Coubertin intorno al 1898. Sebbene il titolo “Carta olimpica” sia generalmente utilizzato per indicare tutte le edizioni della carta, esso è stato assunto solo dalla pubblicazione del testo del 1978.

⁴ Definito dall'art. 1 dello Statuto CONI “*Autorità di disciplina, regolazione e gestione delle attività sportive, intese come elemento essenziale della formazione fisica e morale dell'individuo e parte integrante dell'educazione e della cultura nazionale*”, fu organo di controllo con funzioni di indirizzo nel settore sportivo, al quale, pochi anni dopo, nel 1914 fu riconosciuto carattere permanente e potere di organizzazione e controllo di tutta la vita sportiva del paese, in qualità di fiduciario del Comitato Olimpico Internazionale, consultabile su www.coni.it.

La società era in continua evoluzione e nei primi anni del Novecento, accanto alle nuove esigenze che scalpitavano in una società in rinascita, nacquero una pluralità di ordinamenti giuridici: è facile presumere come in un contesto giuridico in cui vi sia la contemporanea presenza di una pluralità di specifici ordinamenti, il rischio di conflitti, di competenza quanto di giurisdizione, sia molto alto: sono gli anni in cui prendono piede le *Teorie dell'ordinamento giuridico*, analisi giuridiche-filosofiche che hanno rivestito grande importanza nel primo Novecento, che studiavano il nuovo fenomeno pluralista e i rapporti tra i sistemi ordinamentali – generale e speciali – interconnessi.

Contributi essenziali sono stati offerti, in quel tempo, da giuristi di tutta Europa, tra tutti Hans Kelsen e Santi Romano, padri delle teorie pluraliste, i quali, pur assumendo posizioni differenti riguardo la natura dell'ordinamento giuridico, hanno contribuito, offrendo teorie differenti, alla comprensione e spiegazione delle relazioni intercorrenti tra i sistemi. Kelsen, filosofo e giurista austriaco, universalmente considerato il fondatore del Normativismo giuridico del 1900, pone il suo sguardo all'ordinamento giuridico di uno Stato come un sistema di disposizioni in forma piramidale, contenente ciascuna norma solo in successione ad una di grado superiore, efficace al di sopra di essa. (*Grundnorm*).⁵

Secondo Kelsen, l'ordinamento giuridico è, difatti, un sistema unitario e non può legittimare la coesistenza di più sistemi autonomamente considerati; un'unica norma è fissata all'apice dell'ordinamento, che ha il monopolio sulla validità giuridica.

⁵ H. KELSEN, *H. Kelsen, Reine Rechtslehre. Einleitung in die rechtswissenschaftliche Problematik*, Wien, 1934; trad. it. *Lineamenti di dottrina pura del diritto*, a cura di R. Treves, Einaudi, Torino 1967

La prospettiva di Kelsen apre al discorso che le suddivisioni più specifiche di un ordinamento, come l'ambito sportivo, (o ecclesiastico, militare, ecc.), servono a completare il corpo di diritto più ampio senza entrare in conflitto con la legge della Costituzione, che rimane la *Grundnorm*.

Diversamente, il costituzionalista italiano Santi Romano individua l'ordinamento dello Stato come una delle tante istituzioni sociali riscontrabili in una società, benché ognuna delle quali sia in grado, a suo modo, di influenzare e forgiare l'agire ed il muoversi di tutto il sistema: “L'ordinamento giuridico- scrive l'autore- non è un insieme di norme di diritto positivo, bensì una struttura attuale, come le altre organizzazioni sociali”.⁶

Il diritto nasce dunque, nel momento in cui una “società” diventa organizzata, ossia diventa un'istituzione, formando di fatto un'organizzazione: non c'è società senza che si manifesti in essa il fenomeno giuridico, “*ubi societas ibi ius*”.⁷

Nella teoria istituzionalistica elaborata da Santi Romano, il giurista evidenzia come il primo elemento imprescindibile per la creazione di un ordinamento è *in primis* “una società di persone”, vale a dire una struttura sociale in cui i soggetti sono accomunati dai medesimi interessi, nel caso dell'ordinamento sportivo identificati negli atleti e in tutti i soggetti collaterali, a cui si aggiungono ulteriori elementi: la regolamentazione interna degli aspetti delle suddette società e, delle strutture ovvero delle organizzazioni in cui i soggetti agiscono, influenzati ed influenzando l'ordinamento generale.

⁶ F. MODUGNO, *Legge – ordinamento giuridico – pluralità degli ordinamenti*, Milano, 1985.

⁷ F. MODUGNO, *op. cit.*

L'ordinamento sportivo rappresenta, dunque, una fetta di ordinamento che opera in autonomia, ma comunque all'interno di un sistema, per cui si può definire non indipendente in senso stretto, ma necessariamente integrato nell'ordinamento statale: anche se è un ordinamento settoriale, esso è vincolato all'ordinamento statale, con il divieto di conflitto con le norme costituzionali di carattere generale.

Pur riconoscendo la continua interconnessione tra l'ordinamento statale e quello sportivo, ognuno dei quali autonomo nel suo ambito, la Legge n. 280 del 2003 è intervenuta per delineare il riparto delle rispettive giurisdizioni stabilendo che *il vincolo di giustizia sportiva*⁸ di cui all'art. 30 dello Statuto FIGC operi in modo limitato.

Tale vincolo è legittimo soltanto quando le questioni pregiudizievoli abbiano una rilevanza interna esclusiva nell'ordinamento sportivo, ovvero quando le decisioni degli organi sportivi non ledano diritti giuridici protetti anche dall'ordinamento statale: la rinuncia preventiva alla tutela giurisdizionale ordinaria può operare, in tal senso, solo nel caso in cui riguardi diritti disponibili.⁹

A mo' di esempio, le questioni prettamente tecniche afferenti l'ordinamento sportivo sono considerate irrilevanti nell'ordinamento statale e quindi sottratte alla giurisdizione del giudice ordinario o

⁸ Vedi M. SFERRAZZA: *"Il vincolo di giustizia: natura ed effetti alla luce dell'attuale quadro normativo"* Il vincolo di giustizia sportiva è una clausola presente negli statuti delle federazioni sportive che obbliga tesserati e affiliati, al momento dell'adesione, ad accettare i diritti e doveri derivanti dal tesseramento. In particolare, essi si impegnano a risolvere eventuali controversie legate all'attività sportiva esclusivamente attraverso gli organi di giustizia sportiva interni, evitando di ricorrere ai tribunali ordinari. Questo principio sancisce l'autonomia dell'ordinamento sportivo rispetto a quello statale, creando una separazione tra le due giurisdizioni. Tuttavia, in situazioni che coinvolgono diritti fondamentali o questioni di rilevanza penale, è necessario il ricorso alla giustizia ordinaria, come previsto dalla legge 280/2003 e dall'articolo 113 della Costituzione italiana. Articolo su *Rivista di diritto ed economia dello sport*, V Fascicolo, 2019.

⁹ Vedi A. MAGLIARA, *"Fisco e Sport"*, Cap. I *L'ordinamento giuridico sportivo* di P. D'ONOFRIO, 2018.

amministrativo, a differenza di questioni “ibride”, quali quelle economiche o patrimoniali, le quali possono avere un margine di sindacabilità anche nell’ordinamento statale, prevedendo così “*il principio dell'alternatività*”, ai sensi del quale, le questioni di natura ibrida possono essere trattate sia dalla giustizia sportiva che da quella ordinaria.¹⁰

La particolarità di talune questioni, nate dalla trasversalità dell’ordinamento giuridico sportivo che investe una serie di diritti e situazioni giuridiche *multilevel*, ha portato alla necessità di una normativa che ben dettagliasse le situazioni concrete palesabili, culminata nell’emanazione nel Decreto Legislativo 23 luglio 1999, n. 242 (c.d. Decreto Melandri), seguito dalla Legge 17 ottobre 2003, n. 280, che ha ridefinito, come accennato, i rapporti, in termini di autonomia tra l’ordinamento sportivo e quello statale.

Al fine di distinguere le questioni azionabili innanzi ai giudici sportivi da quelle invece riservate al giudice ordinario, sia dottrina che giurisprudenza hanno operato una distinzione, per facilitarne la determinazione, in quattro categorie: a) questioni tecniche, b) questioni disciplinari, c) questioni economiche, d) questioni amministrative.

Per le prime due categorie, investendo specificatamente l’ambito sportivo, la Legge n. 280 del 2003 pacificamente ha confermato la sola rilevanza sportiva, rimettendone la giurisdizione al giudice sportivo, dal momento

¹⁰ La giurisprudenza ha infatti precisato che «*in tema di rapporto tra Società sportiva e tesserati della F.I.G.C., l’arbitrato instaurato ai sensi dell’art. 4, comma quinto, legge n. 91/1981 e delle norme interne delle Federazioni, ha natura irrituale: pertanto, non essendo attribuito a tale arbitrato carattere di obbligatorietà, non è ravvisabile, nell’ipotesi di contrasto di natura economica, alcun ostacolo che impedisca a ciascuna delle parti di adire in via diretta ed immediata il giudice ordinario per la tutela dei propri diritti*» (Pret. Roma, 9 luglio 1994; nello stesso senso Pret. Prato, 2 novembre 1994). Sull’argomento si veda inoltre LUISO, L’arbitrato sportivo fra ordinamento statale e ordinamento federale (Nota a Coll. Arb. Padova, 26 ottobre 1990); Riv. arbitrato, 1991, C. CECHELLA, Giurisdizione e arbitrato nella riforma del 1981 sullo sport, Riv. dir. proc., 1995.

in cui che, riguardo le stesse, in ambito ordinario vige una ‘presunzione di irrilevanza’.

Nel caso delle questioni disciplinari, con riguardo ai soli provvedimenti che determinano la sanzione dell’espulsione, investendo una sfera della situazione giuridica soggettiva, la Legge ha ricondotto tali controversie nell’alveo della giurisdizione amministrativa.¹¹

Per ciò che concerne le controversie economiche, la Legge, invece, ha confermato, come già in precedenza asserito anche dalla giurisprudenza, la possibilità di ricorrere alternativamente alla giustizia sportiva ovvero quella ordinaria.¹²

Residualmente, le questioni amministrative, che investono la posizione giuridica di un soggetto nei confronti della società sportiva, sono state riconosciute dalla Legge come rilevanti anche per l’ordinamento statale, e quindi rimesse alla giurisdizione ordinaria, dal momento in cui ne scaturisce una lesione delle situazioni giuridiche soggettive tutelate nell’ambito dell’ordinamento statale.

La ratio della La legge n. 280/2003 ha riguardato così la definizione dei rapporti tra i due ordinamenti conniventi, quello ordinario e quello sportivo, ricodificando i principi generali sanciti da dottrina e giurisprudenza nel tempo e riconoscendo una supremazia del primo e ampliando l’autonomia – seppur limitata nell’ambito della giurisdizione – del secondo.¹³

¹¹ Per un approfondimento: *Diritto soggettivo e interesse legittimo* in www.diritto.it.

¹² La legge n. 280/2003 espressamente prevede che innanzi al giudice amministrativo possono impugnarsi solo gli atti del C.O.N.I. e delle Federazioni sportive nazionali. La sede legale del C.O.N.I. e della maggior parte delle Federazioni è a Roma; per questo motivo è stata prevista la competenza del T.A.R. Lazio con sede in Roma

¹³ Vedi M. COCCIA, A. DE SILVESTRI, O. FORLENZA, L. FUMAGALLI, L. MUSUMARRA, L. SELLI, “*Diritto dello sport*”, 2004.

2. LE SOCIETÀ SPORTIVE PROFESSIONISTICHE E DILETTANTISTICHE: CARATTERISTICHE E DIFFERENZE.

La differenziazione tra società sportive professionistiche e dilettantistiche è di fondamentale importanza nel sistema giuridico italiano - come altresì nello sport - influenzando non solo il quadro normativo delle *species* e la disciplina di riferimento, ma anche la regolamentazione organizzativa ed economica delle società.

Nel tempo, la disciplina delle società sportive ha visto importanti cambiamenti, supportate dalla crescita degli sport come un evento mondiale, capace di influire sulle strategie aziendali e sugli aspetti legali, sempre più spesso attraverso interventi *multilevel*, tra salvaguardia dei diritti fondamentali e tutele fiscali e previdenziali in capo agli atleti.

Per operare una distinzione tra club sportivi professionistici e dilettantistici, alla luce della legislazione più recente è necessario far riferimento ad elementi legati alla natura della struttura: le caratteristiche legali, economiche e organizzative determinano difatti, *il tipo* ed i rispettivi metodi operativi: le società professionali, strutturalmente ed economicamente organizzate alla stregua delle società commerciali previste dal Codice Civile, sono regolate da principi civili e soggette ai medesimi obblighi fiscali e contabili, molto più rigorosi rispetto agli enti *no profit*, non suscettibili di produrre volumi economici, ed, inoltre, hanno l'obbligo di regolare ed inquadrare le relazioni di lavoro degli atleti

attraverso contratti subordinati o autonomi ai sensi della normativa civilistica vigente.¹⁴

Un importante intervento per una corretta quanto certa definizione della figura dello sportivo professionista, vi è stato già nel 2021, grazie alla prima trince della Riforma dello Sport¹⁵, i cui correttivi sono entrati in vigore nel 2023, al quale va il merito di aver proceduto ad un riordino della lacunosa disciplina sportiva allora esistente, dedicando particolare attenzione alla qualificazione delle figure che in essa vi gravitano.

L'attività sportiva, generalmente intesa, può assumere i connotati di attività professionistica o dilettantistica, a seconda del ricorrere di specifici requisiti: l'articolo 2 della Legge del 23 marzo 1981, n. 91 fornisce una chiara definizione dello sportivo professionista, delineando tali figure come *“...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”*¹⁶

I profili che caratterizzano l'attività sportiva professionale sono, dunque:

- a) l'attività svolta continuamente e professionalmente dall'atleta,
- b) l'onerosità della prestazione resa sulla base di un contratto di lavoro subordinato.

¹⁴ Cfr. B. ZAULI., *Dilettantismo e professionismo nello sport*, in Riv. dir. sport., 1955.

¹⁵ Decreto Legislativo n.36/2021 seguito dal correttivo Decreto Legislativo n. 163/2022 entrato in vigore il 1° Luglio 2023. e incide sui criteri di tassazione dei compensi dei lavoratori sportivi. Alcuni degli obiettivi

¹⁶ Art. 2 della Legge 91/1981, G.U. Serie Generale n. 86 del 27 Marzo 1981.

Da ciò deriva, di conseguenza, la nascita di una chiara differenziazione con le società dilettantistiche: solo le società professionali possono operare, in conformità con i principi del codice civile, sotto forma di società di capitali - (S.P.A.) o società a responsabilità limitata (S.R.L.) -: sono considerate società con orientamento commerciale e sottoposte, di conseguenza, alle normative fiscali tipiche delle società commerciali.

Per comprendere il contesto in cui operano le entità sportive dilettantistiche appare, invece, utile esaminare brevemente la loro evoluzione storica e normativa.

La Legge n. 91 del 21 marzo 1981, ha puntualmente fornito una regolamentazione dei club sportivi, fornendo una chiara differenza tra livelli professionali e dilettanti.

Fino ad allora, gli organi sportivi dilettanti operavano come associazioni non riconosciute, seguendo le disposizioni del C.O.N.I. che impedivano la produzione di profitti.

Negli anni seguenti, le regole hanno subito importanti modifiche: primo tra tutti, il Decreto legislativo n. 138 del 2002 ha cercato di regolare le associazioni sportive dilettantistiche, ma non è mai stato convertito in Legge, e Leggi n. 289 del 2002, n. 128 del 2004 e n. 186 del 2004 hanno stabilito requisiti specifici per la validità degli statuti delle associazioni - da redarre in forma scritta - come l'obbligo di indicazione della sede legale, dell'oggetto sociale e delle regole interne, ed in particolare il legislatore ha provveduto a recuperare alcune disposizioni precedenti come l'obbligo di rispettare le norme contenute nello Statuto del C.O.N.I.¹⁷

¹⁷ Cfr. A. GIRINELLI, *“Gli statuti degli enti sportivi devono essere conformi al CONI”*, articolo del 27 Febbraio 2025 in www.Eutekne.info.

Alla luce degli interventi, i club sportivi, attualmente, possono operare nei seguenti modi:

- associazione sportiva, priva di personalità giuridica, disciplinata dagli art. 36 e seguenti del Codice Civile;
- associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato, ai sensi del DPR 10 febbraio 2000, n.361;
- società sportiva di capitali o cooperativa costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro.¹⁸

Le società dilettantistiche, data la loro natura di enti *no profit*, sono, invece, sottoposte a controlli più semplici ed elastici, che saranno oggetto di ulteriori approfondimenti: ciò consente loro di trarre vantaggio da specifiche normative fiscali, purché ricorrano determinati requisiti.

Ulteriori differenziazioni tra le due tipologie di società emergono, inoltre, anche dal punto di vista della gestione contabile e fiscale.

I contratti riguardanti gli atleti professionisti sono rigorosamente disciplinati, con la previsione di precisazioni normative relative ad ogni aspetto del contratto, a differenza, invece, dei contratti degli atleti nell'ambito del dilettantismo, che invece sono molto meno formali, in quanto, dalle stesse, che rivestono la natura di enti *no profit*, ne consegue una contrattualizzazione dei lavoratori molto più elastica.

Tuttavia, con la Riforma dello sport del 2021, però, è stata riconosciuta formalmente anche la figura del 'lavoratore sportivo dilettantistico' la quale ha imposto che le ASD e SSD distinguano tra lavoratori subordinati, autonomi e collaboratori coordinati e continuativi, stabilendo per questi

¹⁸ Cfr. art.6 D.Lgs. 28 febbraio 2021, n.36.

ultimi obblighi di adempimenti normativi simili a quelli delle società professionistiche, sebbene con la previsione di agevolazioni fiscali.

La distinzione tra professionalità e dilettantismo si riflette, altresì, nei regolamenti sportivi e nei metodi di controllo: le società professionistiche devono aderire alle regole sportive stabilite dal CONI e ai corrispondenti gruppi sportivi globali, monitorando attentamente la gestione e gli accordi finanziari dei loro atleti.

In sintesi, la distinzione tra club sportivi professionisti e dilettanti, alla luce della legislazione più recente, include diversi elementi quali caratteristiche legali, economiche e organizzative che determinano i rispettivi metodi operativi: le società sportive organizzate alla stregua di società commerciali e regolate da principi civili, sono soggette a obblighi fiscali e contabili molto più rigorosi e regolano le relazioni di lavoro attraverso contratti subordinati o autonomi.

Lo studio esposto mostra come l'ambito sportivo sia soggetto a continui cambiamenti in cui la professionalità e la necessità di regolamentare i rapporti di lavoro alla base tra società ed atleti, indipendentemente dal tipo di club sportivo, lavorino insieme per promuovere un'adeguata crescita sportiva in Italia.

3. IL SISTEMA FISCALE DELLE SOCIETÀ SPORTIVE

Nel tempo, il fenomeno sportivo ha subito profondi cambiamenti, evolvendosi da un mezzo di unità, formazione e promozione di interesse sociale ad un'autentica attività professionale con sostanziali interessi economici.

La questione fiscale, ovvero il regime fiscale applicabile in relazione al tipo di società, si basa sui principi del Codice Civile che regolano il lavoro sportivo nell'ambito di una determinata forma, che può estrinsecarsi in un contratto di lavoro di tipo subordinato (art. 2094 c.c.) o autonomo (art. 2222 c.c.): nel primo caso vi sarà la creazione di guadagni da reddito dipendente con il risultato dell'applicazione delle regole fiscali della sezione 49 del TUIR;¹⁹ al contrario, se l'atleta effettuerà prestazioni svincolate dal contratto, produrrà reddito da lavoro autonomo che a sua volta seguirà la disciplina dell'articolo 53 del TUIR.²⁰

¹⁹ Art. 49 TUIR rubricato "Redditi di lavoro dipendente" specifica che "Sono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per 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.

2. Costituiscono, altresì, redditi di lavoro dipendente:

1. a) le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati;

2. b) le somme di cui all'art. 429, ultimo comma, del codice di procedura civile." In www.brocardi.it

²⁰ Art. 53 TUIR rubricato "Redditi di lavoro autonomo" chiarisce che: Sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI, compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell' articolo 5.

Sono inoltre redditi di lavoro autonomo:

a) [[LETTERA ABROGATA DAL D.L. 31 MAGGIO 2024, N. 71]];

b) i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali;

c) le partecipazioni agli utili di cui alla lettera f) del comma 1 dell'art. 41 quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro;

Per comprendere il sistema fiscale delle società, che sarà discusso nel capitolo II di questo elaborato, appare fondamentale concentrarsi sulle regole fondamentali stabilite dal sistema fiscale italiano.

Il sistema tributario italiano, informato ai criteri progressivi in conformità dell'art. 53 della Costituzione, definisce l'obbligo, per ogni cittadino lavoratore sul territorio dello Stato, e quindi produttore di reddito, di contribuire, nella propria misura, alla spesa pubblica per la crescita sociale: la normativa fiscale di riferimento distingue i tributi dovuti in due macrocategorie, tasse ed imposte, con riguardo al momento del prelievo e a seconda che lo stesso avvenga per la fruizione di un servizio pubblico, nel primo caso, ovvero se colpisce la ricchezza individuale di un soggetto (prelievo operato attraverso la cosiddetta aliquota, percentuale calcolata sulla base imponibile) sia esso persona fisica o giuridica.

In termini di regole fiscali dei club sportivi, essi, alla stregua delle società commerciali, sono tenuti al pagamento di un'aliquota fiscale standard del 24% ²¹per l'imposta sul reddito dell'azienda (IRES) nonché l'imposta sulla produzione regionale (IRAP), con conseguente aliquota pari al 3,9% in ragione del gettito prodotto.

A tal proposito il corretto inquadramento del tipo di contratto appare necessario per motivi fiscali e, di conseguenza, per la determinazione del

d) le partecipazioni agli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata;

e) le indennità per la cessazione di rapporti di agenzia;

f) i redditi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali ai sensi della legge 12 giugno 1973, n. 349;

f-bis) le indennità corrisposte ai giudici onorari di pace e ai vice procuratori onorari.

In www.brocardi.it

²¹ Al momento è in essere un'ulteriore agevolazione prevista per le società che possiedono determinati requisiti, la c.d. IRES premiale, che prevede un abbassamento dell'aliquota al 20%, novità introdotta dalla Legge di Bilancio 2024: per un approfondimento sul punto vedi P. ALBERTI: "Ires premiale al 20% per il 2025", articolo del 20 Dicembre 2024, in [www. Eutekne.info](http://www.Eutekne.info).

soggetto passivo obbligato al versamento dell'imposta (datore di lavoro ovvero lavoratore autonomo).

Lo sportivo professionista, così inquadrato dall'art. 2 della Legge n. 91 del 1981 in quanto lavoratore dipendente, risponde del reddito percepito in denaro o sotto forma di agevolazioni materiali, i c.d. *fringe benefits*, con assoggettamento ad imposizione reddituale tramite ritenute alla fonte prelevate dalla società sportiva, che opera quale sostituto d'imposta ai sensi dell'articolo 23 del DPR n. 600/73.

Tali detrazioni, tuttavia, devono costantemente essere versate negli stati esteri se gli atleti non risiedono finanziariamente in Italia, a meno che non vi sia un accordo reciproco tra gli Stati per prevenire la doppia imposizione – c.d. Convenzioni bilaterali, oggetto di analisi nel corso dell'elaborato.

In questo contesto anche i compensi ricevuti dagli atleti sottoforma di sponsor, in ragione del proprio contratto, sono considerate entrate di lavoro dei dipendenti, a meno che non vi sia l'obbligo di restituirli; d'altra parte, le prestazioni sportive eseguite autonomamente sono soggette alle trattenute fiscali previste dal decreto presidenziale n. 600/1973, compresi quelli relativi ai premi e alle commissioni ricevute per la partecipazione o la vittoria in eventi e tornei, tassati come reddito da lavoro autonomo.

Disciplina più frastagliata, introdotta in ritardo rispetto a quella propria dell'ambito professionistico, è quella relativa alle società ed associazioni di tipo dilettantistico.

In ambito fiscale tali associazioni godono di regimi particolarmente vantaggiosi: se svolgono attività non commerciali in modo esclusivo o prevalente, possono usufruire di un regime fiscale agevolativo, il quale prevede una determinazione forfettaria del reddito e dell'IVA: tale

normativa permette una gestione semplificata delle imposte, facilitando la gestione fiscale delle associazioni che non perseguono finalità di lucro.

Disciplina inizialmente menzionata nell'art. 67 comma I lett. m) del TUIR, tale norma riconosceva l'applicazione di un regime fiscale agevolato nel caso di *“compensi, i rimborsi forfettari di spese, indennità di trasferta corrisposte ai soggetti che svolgono esercizio diretto d'attività sportive dilettantistiche”*, inquadrati e tassati come “redditi diversi”.

La nozione di *“esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche”* è stata chiarita dall'art. 35, comma 5 della Legge 14 del 2009, la quale specifica che, oltre alla prestazione agonistica considerata attività sportiva in senso stretto, vi rientrano anche *“ogni attività didattica, formativa, di preparazione e di assistenza all'attività sportiva dilettantistica.”*

L'articolo sopra citato doveva essere letto insieme all'articolo 69 comma 2, che attualmente ancora prevede: *“le indennità, i rimborsi forfettari, i premi e i compensi di cui alla lettera m) del comma 1 dell'articolo 67 non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a 10.000 euro. Non concorrono, altresì, a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale.”*²², in pratica, la legge prevedeva che fino alla soglia di Euro 10.000 euro di entrate, derivanti da attività direttamente collegate agli scopi istituzionali dell'ente, non vi è tassazione, somme considerate non imponibili in quanto legate allo scopo dell'ente, nel rispetto della sua missione.

²² www.brocardi.it, Articolo 69 Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR)

Tale soglia attualmente resta ancora valida per le figure collaterali nell'ambito delle SSD, mentre, il novellato art. 36 ha provveduto ad innalzare, per lo sportivo dilettante, tale soglia limite ad Euro 15.000.²³

Inoltre, anche la Riforma che ha interessato il Terzo Settore, e che si è concretizzata con l'introduzione del Codice del Terzo Settore (D.lgs. 117/2017), ha previsto ed introdotto misure piuttosto favorevoli per chi opera in questo ambito.²⁴

In particolare, le attività che hanno un chiaro valore sociale – definite “*di interesse generale*” – possono ora contare su importanti vantaggi fiscali. Tale previsione ha aperto nuove opportunità anche per le associazioni e le società sportive dilettantistiche, che possono decidere se aderire al nuovo sistema previsto per gli enti del Terzo Settore oppure, se preferiscono, continuare a operare con il regime fiscale semplificato previsto dalla Legge n. 398 del 1991: quest'ultimo resta valido per chi sceglie di restare nell'ambito delle associazioni sportive non commerciali, e garantisce alle stesse, in ogni caso, agevolazioni specifiche.²⁵

In sintesi, alla luce dell'analisi effettuata emerge che nell'ambito dilettantistico, le regole fiscali sono volte a promuovere lo sport e a garantire la massima inclusione sociale: la distinzione di regime fiscale, riflette, difatti, la natura dell'ente: commerciale, alla stregua di una società commerciale le società sportive professionistiche, e *no profit*, assenza di lucro e promozione sociale per quelle dilettantistiche.

²³ Per un approfondimento: “*La nuova fiscalità della Riforma Sport. NUOVI CONFINI TRA PASSATO E PRESENTE*” di E-ius Tax e Legal, documento in www.scuoladimagistratura.it, Marzo 2024.

²⁴ Per un approfondimento: N. RICCARDELLI: “*Quale convenienza per gli enti sportivi dilettantistici ad assumere la qualifica di ETS?*”, *Terzo settore, non profit e cooperative*, Eutekne 1, 2023.

²⁵ Vedi G. MARTINELLI, “*Sport e terzo settore*”, Euroconferencenews, 2018.

Un regime fiscale particolarmente oneroso per le società dilettantistiche, con struttura semplice e spesso organizzazione in forma amatoriale, avrebbe significato, di fatto, penalizzare un settore che invece ha come *mission* l'inclusione sociale, in piena ottica altruistica.

4. LE NOVITÀ DELLA RIFORMA DELLO SPORT DEL 2023: IL RAPPORTO DI LAVORO E I NOVELLATI ASPETTI FISCALI

Il Decreto Legge del 28 febbraio 2021, n. 36, entrato in vigore il 1° Luglio 2023 ha introdotto cambiamenti significativi nel panorama delle regole italiane per enti, società e gruppi sportivi dilettantistici.

Difatti, il suddetto Decreto ha provveduto ad una nuova ridefinizione della figura del lavoratore sportivo, includendovi atleti, allenatori, istruttori, direttori tecnici, direttori sportivi e preparatori atletici di gara e ogni altro tesserato CONI che, dietro compenso, svolge compiti necessari all'attività sportiva escluse quelle di carattere amministrativo- gestionale.²⁶

In particolare, per ciò che concerne ‘figure aggiuntive’ e collaterali alla disciplina sportiva, come custodi, receptionist, addetti alle pulizie e giardinieri, che supportano comunque le attività sportive, le Federazioni Sportive Nazionali hanno assunto l’obbligo di comunicazione annuale al Dipartimento per lo Sport della Presidenza del Consiglio dei Ministri l'inclusione di tali ruoli e, tale comunicazione, effettuata tramite il CONI e il CIP²⁷, telematicamente, deve essere effettuata entro il 31 Dicembre di ogni anno.

Attraverso il suddetto adempimento è, pertanto, istituito presso il Dipartimento per lo Sport un elenco, aggiornato annualmente, che

²⁶ Alcuni autori, tra i quali A. MARANI TORO in “*Problematiche della Legge 91/1981*,” in Riv. Dir. Sport., 1983, 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.

²⁷ Il CIP, acronimo di Comitato Italiano Paralimpico, è un ente pubblico che si occupa di regolamentare e gestire lo sport paralimpico in Italia. Principi del CIP sono promuovere lo sport paralimpico per persone disabili, garantire l'uguaglianza di opportunità e il diritto di partecipazione all'attività sportiva, conformare la propria attività ai principi dell'ordinamento sportivo paralimpico internazionale, organizzare e potenziare lo sport paralimpico in Italia.

ricomprende quasi la totalità delle figure operanti nel mondo dello sport, innovazione non di poco conto in quanto si riflette ampiamente sul piano delle tutele dei lavoratori.

Sono abbracciati da tale nozione anche i lavoratori che prestano attività nell'ambito di una professione per il cui esercizio vi è la necessità di conseguire un'abilitazione, rilasciata al di fuori dell'ordinamento sportivo nonché l'obbligatoria iscrizione in albi e elenchi professionali, tenuti dagli ordini professionali (es. chinesologo).

Nell'ambito delle figure collaterali in ambito sportivo, anche i volontari rappresentano una grande risorsa per la promozione, sia di ASD che SSD, i quali, in forma gratuita, mettono a disposizione il proprio tempo e le proprie competenze.

Alla Riforma dello Sport del 2023 si deve un grande intervento nei confronti di questa preziosa figura: il Legislatore ha provveduto dettagliatamente al riordino della normativa esistente, prevedendo, a tutti gli effetti legali, la figura del volontario all'art. 29 del D.lgs 36/2021:

“Le società e le associazioni sportive dilettantistiche, le Federazioni Sportive Nazionali, le Discipline Sportive Associate e gli Enti di Promozione Sportiva riconosciuti dal CONI, possono avvalersi nello svolgimento delle proprie attività istituzionali di amatori 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. Le prestazioni amatoriali sono comprensive dello svolgimento diretto dell'attività sportiva, nonché della formazione, della didattica e della preparazione degli atleti”²⁸

²⁸ Art. 29 del D.Lgs n.36 del 2021, in www.brocardi.it

Il requisito indispensabile di ogni forma di attività di volontariato è l'assenza di scopo di lucro: essa è svolta in forma gratuita, a voler sottolineare la finalità di altruista tipica del volontariato²⁹: incompatibile con qualsiasi altra forma di prestazione retribuita, la Legge prevede soltanto la possibilità di rimborsare le spese sostenute dal volontario per l'esecuzione di attività, purchè svolte per scopi sociali, quali ad esempio costi di viaggio, vitto e/o alloggio.

Il rimborso può essere disposto dalla società attraverso due modalità:

- a) un rimborso forfettario, fino ad un massimo di 150 euro, a fronte di un'autocertificazione da parte del volontario, ovvero
- b) un rimborso di tipo analitico, corredato di tutta la documentazione relativa ai costi sostenuti, e comunque, allo stesso modo sino ad un massimo di 150 euro mensili.

In un momento storico in cui la tecnologia ha preso il sopravvento in ogni campo, facilitando la gestione delle attività quotidiane, la Riforma dello Sport è intervenuta, adeguandosi, per dare una mano concreta alle associazioni sportive dilettantistiche, semplificando una serie di adempimenti burocratici grazie agli strumenti digitali: un esempio è l'istituzione del Registro Nazionale delle Attività Sportive Dilettantistiche, che permette di gestire facilmente – e online – tutte le comunicazioni relative ai rapporti di lavoro.

Trattasi di un piccolo intervento ma di un grande passo avanti verso una gestione dello sport più trasparente, efficiente e al passo coi tempi.

Come già accennato, inoltre, numerose sono state le agevolazioni fiscali previste, dall'esenzione dell'imposta sui redditi prodotti fino ad un

²⁹ Per un approfondimento: G. MARINELLI. " Alcune prime considerazioni allo schema di decreto sulle ASD/SSD e sul lavoro sportivo" in *Associazioni e sport*, n. 12/2020

massimo di 15.000 euro alle tutele previdenziali, in cui è prevista l'esenzione sui primi 5.000 euro, gestita dalla gestione separata INPS; per i vecchi iscritti alla gestione ex ENPALS, ne è garantita la continuità di utilizzo con un'aliquota del 25%.

Oltre alle citate agevolazioni la Riforma dello Sport ha introdotto anche altri cambiamenti di rilievo in termini di gestione pratica dell'attività: un'importante novità riguarda l'aumento delle ore settimanali previste per le prestazioni sportive dilettantistiche, aumentate fino ad un massimo di 24 ore, a fronte delle previste 18.

Guardando il quadro in forma più ampia, nonostante le tante proroghe e i rallentamenti iniziali, la Riforma dello Sport, entrata in vigore nel 2023 ha comunque rappresentato un cambiamento significativo ponendo al centro degli interventi il valore sociale dello sport, riconoscendone il ruolo fondamentale non solo nella crescita personale, ma anche nella costruzione di comunità più coese e inclusive.³⁰

Le misure introdotte puntano a semplificare le attività delle associazioni e delle società dilettantistiche, attraverso una normativa più chiara, con la previsione di agevolazioni fiscali concrete e strumenti digitali che semplificano la gestione quotidiana: un cambiamento che guarda al futuro, ma con attenzione alle necessità reali quotidiane degli operatori dell'ambito sportivo.

³⁰ Vedi: F. MOINE e F. NAPOLITANO "Nuovi contratti di lavoro sportivo al vaglio di ASD e SSD", articolo del 26 Giugno 2023, in www.Eutekne.info

CAPITOLO II: LA TASSAZIONE DELLE SOCIETÀ SPORTIVE

SOMMARIO: **1. TASSAZIONE DIRETTA: IRES E IRAP, DETERMINAZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE E PRINCIPALI COMPONENTI DEL REDDITO** 1.1. L'IRES 1.2. L'IRAP **2. PLUSVALENZE E CESSIONI DI DIRITTI: IMPLICAZIONI FISCALI** **3. RISCHI DI EVASIONE ED ELUSIONE FISCALE NEL SETTORE SPORTIVO: LA NOZIONE DI ABUSO DEL DIRITTO** **4. INFLUENZA DELLA NORMATIVA EUROPEA: GLI IMPATTI DELLA SENTENZA BOSMAN SULLA FISCALITÀ SPORTIVA.**

1. TASSAZIONE DIRETTA: IRES E IRAP, DETERMINAZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE E PRINCIPALI COMPONENTI DEL REDDITO

Il sistema fiscale e tributario delle società sportive, in particolar modo quelle professionistiche, rappresenta un ambito normativo particolarmente articolato: sebbene considerate, per struttura ed organizzazione interna, alla stregua delle società commerciali disciplinate dai principi del Codice Civile, sostanzialmente, sul piano fiscale, in quanto connotate da caratteri peculiari, comportano una necessaria differenziazione di trattamento.

Il lavoro in ambito sportivo, si sostanzia, ai sensi dell'art. 2 della Legge n. 91 del 1981 in una prestazione a titolo oneroso, inquadrata nell'ambito dei contratti di lavoro subordinato, ad eccezione di alcune ipotesi, previste dalla stessa Legge, in presenza di determinati requisiti, in cui assume i contorni di lavoro autonomo.

Seppure con deroghe strutturali e fiscali peculiari, le società calcistiche e gli sportivi professionisti sono assoggettati ai principi civilistici e fiscali,

e di conseguenza alla normativa tributaria imposta a persone fisiche e giuridiche.

Trattasi, nel primo caso, dell'imposta dovuta sul reddito prodotto dalle società - IRES - mentre nel secondo del prelievo regionale operato in ragione del reddito prodotto dalle società - IRAP - che saranno oggetto di approfondimento nei paragrafi che seguono.

1.1 L'IRES

L'IRES, ai sensi dell'art. 75 del TUIR rappresenta la principale imposta nel panorama delle norme tributarie, riferimento per tutte le società di capitali, ivi comprese le società sportive professionistiche: grava sul reddito complessivo prodotto dall'attività d'impresa poggiando su due criteri fondamentali, uno di tipo oggettivo e uno di tipo soggettivo, vale a dire il volume di reddito prodotto e il possesso del medesimo da parte della società.

L'aliquota di riferimento ammonta al 24%, fissata a tale soglia ai sensi dell'art. 77 del TUIR dall'anno di imposta 2017, e va applicata a prescindere dalla natura della società commerciale iscritta al Registro del Terzo Settore e dall'attività da essa svolta.³¹

Il reddito netto imponibile riferito a qualsiasi 'tipo' di società, ivi comprese le società sportive, cui applicare l'aliquota ai sensi dell'art. 81 del TUIR, si desume dalla somma di tutte le categorie reddituali che concorrono a formarlo.

Tra le principali voci che influenzano il reddito imponibile delle società sportive vi sono:

- introiti da gare: comprendono proventi da cessioni di biglietti e abbonamenti;
- proventi da cessione di diritti televisivi: rappresentano una fonte significativa di ricavo che le società sportive

³¹ Vedi R.LUPI, *Diritto tributario delle attività economiche*, Il Mulino, 2021

ottengono vendendo il diritto di trasmettere le proprie partite, eventi o contenuti sportivi a emittenti televisive o piattaforme digitali;

- introiti pubblicitari e ricavi da sponsorizzazione, i quali, tuttavia, richiedono una documentazione adeguata per poter essere considerati deducibili;
- capitalizzazione e ammortamento dei costi del vivaio: in questo caso, tipico dei settori giovanili, le spese possono essere capitalizzate e ammortizzate solo se rispondenti a determinati requisiti normativi;
- proventi e oneri derivanti dal trasferimento di atleti: in tal caso, le plusvalenze o minusvalenze derivanti dalla cessione dei contratti dei calciatori incidono sulla base imponibile IRES.³²

Pur essendo equiparata ad una società commerciale, intesa nel più ampio senso civilistico, la determinazione del reddito imponibile di una società sportiva non è semplice né scontata, ma comporta l'analisi di una serie di elementi peculiari che concorrono a comporlo e di conseguenza a definire il bilancio.

Tra le voci più importanti del reddito figurano i *diritti pluriennali* alle prestazioni dei calciatori, ovvero i diritti contenuti nel “pacchetto” del contratto che lega l'atleta alla società: tali diritti rappresentano la parte più “dinamica” di una società in quanto continuamente ceduti e capaci di determinare, attraverso plusvalenze o minusvalenze, importanti variazioni di bilancio.

³² Cfr. “*La fiscalità sportiva*”, Dossier n. 96 del 26 Aprile 2021, in [www. documenti.camera.it](http://www.documenti.camera.it)

Le plusvalenze, come si vedrà meglio nel paragrafo successivo, rappresentano, senza alcun dubbio, l'elemento più discusso nelle dinamiche di una società sportiva, a causa dell'influenza che possono determinare sul bilancio a seconda di corretta o meno classificazione di categoria reddituale o imputazione temporale.

Esse, come suffragato anche dalla giurisprudenza, in quanto capaci di generare un ricavo e quindi un imponibile, vanno considerate esclusivamente come '*cessione di contratti*' ai sensi dell'articolo 1406 del Codice Civile.³³ : ciò che viene ceduto non è l'atleta, persona fisica e bene materiale, bensì il proprio contratto con la società e i diritti ad esso connessi, capaci di generare una serie di ricavi.

L'interpretazione della sentenza della Cassazione n. 5068 del 2024, che ha meglio chiarito la natura di tali diritti, appare assai penalizzante in merito al trattamento fiscale delle operazioni di cessione dei calciatori, in quanto l'operazione di cessione rientra nella normale dinamica di una società sportiva, ma in quanto generatrice di un ricavo ordinario, concorre alla formazione della base imponibile, aumentando progressivamente l'imposta dovuta al fisco.

Appare, quindi, di fondamentale importanza determinare correttamente le voci del bilancio di derivazione da cessione di diritti: un discostamento, negativo o positivo, comporterebbe una rilevante variazione in termini di ricavi e conseguentemente in obblighi tributari.

³³ Cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 5068/2024, commento in *Eutekne.info*, "*Plusvalenze da cessione dei cartellini dei calciatori imponibili ai fini IRAP*", di F. BAVA, articolo del 27 Febbraio 2024.

Dal punto di vista contabile, il principio contabile n.24 emesso dall'Organismo Italiano di Contabilità³⁴ consente di ammortizzare, cioè ripartire nel tempo, il valore del contratto pluriennale con l'atleta seguendo un criterio a quote decrescenti.

Questo significa che si può attribuire una quota maggiore del costo nei primi anni del contratto, periodo in cui è più probabile che l'atleta contribuisca in modo significativo alla *performance sportiva* e, di conseguenza, economica della società.

Tale metodo riflette meglio la reale utilità del calciatore nel tempo, rispetto a un ammortamento a quote costanti³⁵ : trattasi di un investimento non tangibile che produce valore per l'impresa nel tempo, come un marchio o un brevetto.

In base a questa qualificazione, il contratto, difatti, può essere ammortizzato, cioè dedotto progressivamente dal reddito imponibile della società, secondo quanto previsto dall'articolo 103 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi.³⁶

In quest'ottica, la corretta imputazione temporale delle plusvalenze da cessione dei diritti pluriennali appare di importanza fondamentale, poiché

³⁴ Testo del principio contabile n.24 emanato nel dicembre 2016 emendato il 29 dicembre 2017, contiene i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle immobilizzazioni immateriali. Testo completo in www.fondazioneoic.it

³⁵ Sotto il profilo fiscale, è utile richiamare quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 213/E del 2001: l'Amministrazione finanziaria ha provveduto a chiarire che il corrispettivo versato da una società sportiva per l'acquisizione dei diritti non può essere dedotto immediatamente, ma deve essere ammortizzato nel tempo, in linea con la durata contrattuale dell'accordo con l'atleta.

³⁶ Per un approfondimento: F. BAVA, *Nei bilanci del calcio il principale investimento è nei calciatori*, articolo del 31 Gennaio 2024, in [www. Eutekne.info](http://www.Eutekne.info).

tali componenti rientrano tra i ricavi ordinari a seguito della riforma del bilancio civilistico, con conseguente rilevanza sia ai fini IRES che IRAP.³⁷ Accanto all'incidenza delle plusvalenze sul reddito imponibile, ulteriore componente strategica è costituita dai costi sostenuti dalla società per la promozione dei settori giovanili, che spesso rappresentano un elemento distintivo nella gestione virtuosa di molte società.

Tali spese, se rispondenti a determinati requisiti normativi, possono essere capitalizzate e ammortizzate, e ciò consente un'ottimizzazione anche in chiave fiscale: è importante valutare il valore formativo e patrimoniale di tali investimenti in ottica di generazione di utilità futura, per legittimarne la capitalizzazione secondo criteri prudenziali.³⁸

Ulteriore voce controversa nel bilancio è quella, inoltre, rappresentata dai proventi derivanti dalla cessione dei diritti televisivi, che assumono un'importante rilevanza soprattutto per quei club che partecipano a eventi e campionati internazionali: tali guadagni pur essendo considerati ricavi ordinari, possono avere importanti ripercussioni nell'ambito fiscale di una società.

Nell'era social, in cui spesso gli eventi sportivi sono seguiti attraverso piattaforme e canali social, tali ricavi rappresentano senza dubbio una voce di particolare rilevanza per le società, favoriti anche dall'incremento dei contratti di pubblicità, specie per i club che godono di fama internazionale: ciò ha reso, difatti, necessario un inquadramento normativo preciso ai fini della determinazione delle voci del reddito

³⁷ Cfr. F. BAVA: *Plusvalenze da cessione dei cartellini dei calciatori imponibili ai fini IRAP*, articolo del 27 Febbraio 2024 in www.Eutekne.info

³⁸ Vedi L. FORNERO: *Sponsorizzazioni di ASD al vaglio della documentazione del costo e dell'effettività*, articolo del 17 Febbraio 2025 in www.Eutekne.info

d'impresa: l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che tali contratti, costituendo prestazioni di servizi a titolo oneroso, sono deducibili dal reddito solo se adeguatamente documentate.³⁹

L'espandersi dell'esposizione mediatica delle società sportive si è, come osservato, riflessa anche in ambito socio-economico: le stesse, a causa degli ingenti introiti generati dai 'nuovi' diritti televisivi e pubblicitari, spesso sono oggetto a controlli fiscali incrociati, facendo sì che la trasparenza fiscale e il rispetto dei principi del *Fair Play*⁴⁰ finanziario siano oggi elementi strategici, non solo per chiarezza normativa ma anche per l'attrattività verso investitori e sponsor.⁴¹

³⁹ Cfr. Risoluzione n. 96/E del 2012

⁴⁰ Il *fair play finanziario* (Financial Fair Play, FFP) è un insieme di regole introdotte dalla UEFA per garantire la sostenibilità economico-finanziaria dei club calcistici professionistici europei. Introdotto nel 2010, il principio cardine del FFP è che i club non devono spendere più di quanto guadagnano, al fine di prevenire indebitamenti eccessivi e garantire una concorrenza leale.

⁴¹ Sul punto: R. GIANNINI, *La gestione fiscale delle società calcistiche e i vincoli del fair play finanziario*, in *Rivista della Scuola dello Sport*, n. 3/2020.

1.2. L'IRAP

Imposta di pari importanza dovuta dalle società sportive è rappresentata dall'IRAP. L'imposta regionale sulle attività produttive, introdotta con il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, è applicabile a tutte le società e associazioni sportive, indipendentemente dalla loro configurazione dilettantistica o professionistica: ai sensi dell'art. 3, comma 1, la base imponibile IRAP è costituita dal valore della produzione netta generata ne e presupposto oggettivo per l'applicazione dell'IRAP è *“l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto d'imposta.”*.

La determinazione della base imponibile, come già osservato, nel caso delle società sportive presenta diverse alcune criticità legate alla peculiarità del settore, soprattutto se bisogna guardare alla distinzione tra società sportive professionistiche e società o associazioni sportive dilettantistiche.

Nel settore dilettantistico, sia esso riguardante società o associazioni che svolgono anche attività commerciale, la base imponibile IRAP include i non soltanto i proventi commerciali, ma altresì anche oneri finanziari, ad esclusione di ipotesi normativamente previste.

Tuttavia, nell'ottica promozionale del settore sportivo dilettantistico, la principale novità è stata introdotta con la recente Riforma dello sport ed è

contenuta nell'art. 36, comma 6, del D.Lgs. 28 febbraio 2021, n. 36, il quale ha previsto, nella nuova formulazione che “... *In ogni caso, tutti i singoli compensi per i collaboratori coordinati e continuativi nell'area del dilettantismo inferiori all'importo annuo di 85.000 euro non concorrono alla determinazione della base imponibile di cui agli articoli 10 e 11 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446*”.⁴²

Entrata in vigore^{1°} luglio 2023, risponde all'esigenza di alleggerire gli oneri tributari degli enti sportivi dilettantistici, caratterizzati, in larga maggioranza, da una semplice gestione interna ed esterna.

Per quanto riguarda, invece, l'ambito sportivo professionistico, operante alla stregua delle società di capitali, il calcolo dell'IRAP avviene, come per l'IRES, in ossequio agli ordinari criteri civilistici, anche se è d'obbligo precisare che recentemente, a partire dall'anno di imposta 2025, è stata prevista la deduzione del 50% dei compensi erogati ai lavoratori sportivi. Nonostante nel tempo si siano susseguiti numerosi interventi correttivi, non va tralasciato l'aspetto di un evidente squilibrio rispetto ad altre categorie imprenditoriali che permane in capo alle società sportive: l'IRAP, pur essendo un'imposta a carattere regionale, non è interamente deducibile ai fini IRES, ma soltanto in misura limitata e in riferimento alla quota riferibile al costo del lavoro (D.L. n. 201/2011, art. 2; D.L. n. 185/2008, art. 6).

Le conseguenze pratiche sono piuttosto significative, soprattutto per i club con una forte incidenza di spese per il personale, che non riescono a compensare adeguatamente l'onere IRAP con la riduzione della base imponibile IRES.

⁴² Nuova formulazione dell'art. 36, comma 6, del D.Lgs n. 36 del 2021, così in www.brocardi.it

In tal senso, l'adozione di un sistema contabile equo, trasparente e rigoroso, in ossequio ai principi delineati dal *fair play* finanziario, rappresenta oggi l'esigenza imprescindibile dell'ordinamento tributario, non soltanto per la creazione di un impianto normativo sistematico, in quanto l'ambito sportivo si pone come trasversale, ma altresì per garantire la trasparenza nei rapporti con sponsor, enti pubblici e investitori.

2. PLUSVALENZE E CESSIONI DI DIRITTI: IMPLICAZIONI FISCALI

Il fenomeno delle plusvalenze si è progressivamente affermato come una delle tematiche più delicate, dibattute e controverse.

Prima di analizzare il fenomeno nell'ambito sportivo, è d'obbligo precisare il significato di plusvalenza, oggetto peculiare dell'economia di impresa.

Per plusvalenza si intende, infatti, nell'ambito dell'impresa, il ricavo (strumentale o mobiliare) ottenuto dalla vendita di un bene rispetto al costo originario sostenuto per il suo acquisto.⁴³

Traslando il concetto in ambito sportivo, le plusvalenze rappresentano l'incremento di una società in sede di bilancio a seguito di cessioni di contratto degli atleti, qualora il corrispettivo incassato superi il valore residuo non ammortizzato iscritto a bilancio⁴⁴: come accennato sopra, difatti, la cessione di contratto, pur essendo formalmente un trasferimento di diritti, ha intrinsecamente la capacità di generare un ricavo per la società, in quanto ciò che rileva non è il trasferimento della persona fisica dell'atleta, bensì la capacità dei suoi diritti – d'immagine, di prestazione etc, di incrementare profitti.⁴⁵

Tale diritto, che costituisce una posizione giuridica con valore patrimoniale, è trattato contabilmente come un'immobilizzazione

⁴³ Cfr. significato di "Plusvalenza" significato riportato su www.treccani.it

⁴⁴ Vedi F. BAVA, *Plusvalenze a specchio nel calcio da porre in essere a condizioni di mercato*, articolo del 1Giugno 2024, in [www. Eutekne.info](http://www.Eutekne.info)

⁴⁵ Vedi M. FALSITTA, *La tassazione delle plusvalenze e delle sopravvenienze nelle imposte sul reddito*, Milano, 1986.

immateriale, ai sensi dell'art. 2426 del Codice Civile, che ne disciplina le modalità di iscrizione e ammortamento.

L'art. 2426, che disciplina i criteri di valutazione nel bilancio d'esercizio, è difatti centrale per stabilire le modalità di iscrizione dei beni e i relativi valori in sede di redazione del bilancio.

In particolare, per ciò che concerne le plusvalenze da cessione dei calciatori due sono i punti importanti:

- Comma 1, punto 1: prevede che le immobilizzazioni immateriali (quali, tipicamente, i diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori) siano iscritte al costo di acquisto o di produzione. Tale principio impone un criterio prudenziale, basato su valori certi e documentabili, e non su valutazioni soggettive o di mercato non supportate da dati reali.
- Comma 1, punto 5: stabilisce che le plusvalenze possono essere iscritte solo se realizzate, cioè solo nel momento in cui il bene è stato effettivamente ceduto e il corrispettivo è certo e incassabile o almeno ragionevolmente garantito.

Tale principio, c.d. di *realizzazione* trova la sua *ratio* nell'impedire che un utilizzo artificioso delle plusvalenze, attuato mediante una contabilizzazione anticipata di ricavi futuri nel bilancio, possa tradursi in manovre speculative.⁴⁶

Nel caso delle società sportive, ciò significa che una plusvalenza può essere registrata soltanto in vi è una cessione effettiva del calciatore ed il valore di vendita risulta essere in misura superiore al valore contabile netto (costo storico al netto degli ammortamenti).

⁴⁶ Per un approfondimento in senso critico: A. RIDOLFI: “*Perché il principio di realizzazione non basta più?*”, articolo in ASSOCIAZIONE LAUREATI ECONOMIA, 2009.

Riguardo alla voce delle plusvalenze, reperibile nei documenti di bilancio, è opportuno fare riferimento all'art. 2426 del codice civile, il quale ne disciplina i criteri di valutazione dell'iscrizioni in bilancio: il Legislatore introduce tale norma per limitare la discrezionalità delle iscrizioni dell'organo amministrativo delle società, evitando sopravvalutazioni o sottovalutazioni di componenti positive e negative, in violazione al collegato principio di veridicità e correttezza del bilancio. (art. 2423).

Le plusvalenze patrimoniali rappresentano una voce importante nella formazione del reddito imponibile, come meglio specificato dall'art. 86 comma 1, che per completezza si riporta testualmente: *“Le plusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli indicati nel comma 1 dell'articolo 85, concorrono a formare il reddito:*

- a) se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;*
- b) se sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;*
- c) se i beni vengono assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.”*

Il comma 2 precisa, invece, che: *“nelle ipotesi di cui alle lettere a) e b) del comma 1 la plusvalenza è costituita dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato. Concorrono alla formazione del reddito anche le plusvalenze delle aziende, compreso il valore di avviamento, realizzate unitariamente mediante cessione a titolo oneroso. Se il corrispettivo della cessione è costituito esclusivamente da beni ammortizzabili, anche se costituenti un complesso o ramo aziendale e questi vengono complessivamente iscritti in bilancio allo stesso valore al*

quale vi erano iscritti i beni ceduti si considera plusvalenza soltanto il conguaglio in denaro eventualmente pattuito”⁴⁷

Dopo aver esaminato il concetto di plusvalenza, in termini economici e fiscali, appare opportuno far riferimento alla novella dell’art. 86 TUIR, intervenuta con il Decreto Legge n.75 del 22 giugno 2023, convertito in Legge n. 112 del 10 agosto 2023, il quale ha ridisegnato l’assetto fiscale delle plusvalenze col fine di arginare i fenomeni elusivi messi in atto attraverso un utilizzo improprio delle plusvalenze.

In particolare, la nuova disciplina prevede, a condizione che l’atleta sia stato legato alla società per almeno un anno, che:

- le plusvalenze conseguite concorrono a formare il reddito in quote costanti il cui valore totale non può eccedere il corrispettivo in denaro eventualmente conseguito;
- la parte residua, di contro, concorre alla formazione del reddito nello stesso esercizio in cui è realizzata.

Il contrasto all’elusione attraverso l’uso improprio delle plusvalenze rappresenta un importante obiettivo anche in ambito internazionale, tanto da prevedere al riguardo specifiche disposizioni emanate altresì dall’International Accounting Standards Board (IASB).⁴⁸

Assume, in tale ambito, un’importanza rilevante il principio n. 38 – *intangible assets*, il quale disciplina, in particolare, l’inquadramento contabile delle attività immateriali, prevedendo che le cessioni degli atleti possono essere inserite nel bilancio come attività immateriali e ammortizzate lungo la durata del contratto, soltanto se vi è concreta

⁴⁷ Articolo 86 Tuir, rubricato “Plusvalenze patrimoniali”, testualmente in www.brocardi.it

⁴⁸ Raccolta di principi contabili internazionali IFRS emanati da un gruppo di esperti contabili. Ha sede a Londra e dal 1973 ha rappresentato il primo tentativo di raccolta e riordino della normativa contabile internazionale. In www.wikipedia.it

previsione, dimostrabile, che tali diritti possano generare verosimilmente un profitto.

Lavoratori dipendenti da un lato, beni immateriali dall'altro, gli sportivi professionisti rappresentano un'enorme fonte di profitto per la società sportiva, capaci, grazie ai *diritti pluriennali* che nel tempo li legano alla società, di rappresentare l'asset più importante di una società dal punto di vista sia economico che strategico.

Essi, difatti, costituiscono, in sostanza, il capitale investito dalla società sia nel momento della *stipula che nella cessione del contratto*, iscritti in bilancio ai sensi dell'art. 2423 *ter*, comma 3 del Codice Civile, nello stato patrimoniale sotto la voce "*immobilizzazioni materiali, n. 8)*"⁴⁹ e che può essere dedotto dal reddito imponibile della società in modo graduale, attraverso quote annuali proporzionate alla durata contrattuale, permettendo così una corretta correlazione tra costi e ricavi.

Nel complesso panorama delle cessioni, il principale problema critico riguarda la mancanza di una disciplina riguardo la determinazione del valore di mercato del calciatore al momento della cessione.

Difatti, l'assenza di una disciplina dettagliata rende l'intera operazione fortemente discrezionale e la cessione diventa molto spesso uno strumento strategico dal punto di vista della gestione economica, influenzato da specifiche esigenze di bilancio.

L'ampia discrezionalità praticata nelle operazioni di cessioni ha così favorito la diffusione di condotte elusive, fenomeno che ha assunto una portata sempre più ampia tale da attirare l'attenzione non solo degli organi

⁴⁹ Dal punto di vista fiscale, anche la Risoluzione n. 213/E del 2001 dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i diritti pluriennali relativi alle prestazioni sportive degli atleti rientrano nella categoria dei beni immateriali ammortizzabili, ai sensi dell'articolo 103 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

di controllo sportivi, ma anche delle procure ordinarie, che hanno iniziato a ipotizzare reati come il falso in bilancio o la truffa.

Tale prassi ha trovato terreno fertile soprattutto nelle operazioni di scambio, in cui due società si cedono reciprocamente calciatori attribuendo a ciascuno di essi un valore di mercato elevato e simmetrico. Questa tipologia di operazioni, pur non implicando flussi finanziari reali, consente di registrare immediatamente una plusvalenza per entrambe le società, in virtù del meccanismo contabile sopra descritto.

La criticità risiede nel fatto che il costo del nuovo calciatore, acquistato ad un prezzo artificialmente gonfiato, verrà poi ammortizzato nel tempo, generando un impatto negativo futuro sul bilancio: ciò comporta un effetto speculativo di breve termine, che migliora temporaneamente gli indici patrimoniali e reddituali senza però riflettere una reale crescita economica o sportiva.

A questo si aggiunge la problematica del cosiddetto "*effetto domino*" che si viene a creare in seguito a operazioni di mercato incrociate, per cui un'indagine su operazioni sospette di una singola società può estendersi ad altri club coinvolti in transazioni simili, generando un impatto sistemico sull'intero settore.⁵⁰

Le società che partecipano a scambi multipli generano, infatti, un flusso sistemico di plusvalenze che, replicandosi tra più club, crea un'apparenza di solidità economica generalizzata.

In questo scenario, la componente fittizia del valore dei calciatori incide non solo sulla singola società, ma altera le dinamiche competitive del

⁵⁰ Vedi M. DE FRANCESCO: "*Il Fair Play Finanziario nel Calcio: Analisi e Criticità*", in Rivista di Diritto ed Economia dello Sport, 2018.

sistema, danneggiando le società caratterizzate da una gestione economica e fiscale prudente e trasparente.

Tali operazioni sospette, oltre ad essere oggetto di controllo in ambito giuridico-tributario, sono state attenzionate anche dagli organi di controllo propri dell'ambito sportivo, a tale scopo adibiti, dalla Covisoc⁵¹ e dalla Procura Federale della FIGC, accertamenti di *malagestio* che hanno comportato in più occasioni anche l'apertura di procedimenti disciplinari per violazione dei principi di corretta gestione e trasparenza: in particolare, le indagini, hanno evidenziato come queste pratiche siano, in realtà, più frequenti nell'ambito sportivo giovanile, in quanto l'alterazione del bilancio con operazioni fittizie è molto più semplice in quanto gli sportivi vengono, inizialmente, ceduti ed iscritti a bilancio con un valore quasi inesistente, per poi "recuperare" tali investimenti nel tempo, in sede di bilancio.⁵²

A tal proposito, una prima "bozza" di disciplina volta a regolamentare il mercato delle cessioni, e di conseguenza limitare l'uso improprio delle plusvalenze, è stata suggerita dalla Covisoc, la quale ha fissato parametri oggettivi ma soprattutto l'obbligo di documentare oggettivamente le modalità adottate per la valutazione del vecchio 'valore di cartellino' vale a dire la rendicontazione di requisiti capaci di rappresentare un promettente ricavo per le società come età del calciatore, potenziale futuro etc, comprimendone al massimo la discrezionalità nella cessione.⁵³

⁵¹ La COVISOC (Commissione di Vigilanza sulle Società di Calcio) è un organo della FIGC che esercita il controllo economico-finanziario sulle società di calcio, in particolare quelle professionistiche, con lo scopo di garantire l'equilibrio finanziario e la corretta gestione.

⁵² Cfr. A. ROSSI: "*Finanza sportiva e trasparenza nei trasferimenti calcistici*", in Rivista di Diritto ed Economia dello Sport, 2016.

⁵³ Per un approfondimento: M. RUBINO DE RITIS, *Società di calcio: plusvalenze fittizie e contratti U.F.O. (Unidentified Footballer Object)*, articolo del 2 Marzo 2023 in www.giustiziacivile.com

L'obiettivo è quello di ridurre la discrezionalità delle operazioni e contrastare l'uso distorto delle plusvalenze a fini contabili attraverso la creazione di indici dei valori di trasferimento che possano rappresentare un riferimento oggettivo per le autorità di controllo, in ossequio ai principi del sistema del *Financial Fair Play*, introdotti dalla UEFA che impongono alle società comportamenti virtuosi ed economicamente sostenibili, obbligando loro di non spendere più di quanto si incassa.

Le plusvalenze rappresentano uno strumento con cui i club, come accennato, tentano spesso di rientrare nei parametri del break-even⁵⁴ imposto dalla normativa, con il rischio di alterare la rappresentazione economica della realtà aziendale.⁵⁵

Per tale ragione, la UEFA ha rafforzato i controlli sulle transazioni, prevedendo sanzioni in caso di comportamenti elusivi.

In futuro, la nuova riforma del fair play finanziario, che pone l'accento sul concetto di "squadra sostenibile", potrebbe prevedere limiti più stringenti sulle operazioni tra società collegate o con precedenti di scambi sospetti. A completare il quadro, vi è da considerare anche l'aspetto culturale e mediatico delle plusvalenze.

I media sportivi contribuiscono spesso a creare un clima di accettazione delle operazioni contabili più discutibili, enfatizzando il valore simbolico dei trasferimenti e ignorando gli effetti distorsivi a livello di sistema.

⁵⁴ Il break-even nelle società sportive rappresenta il punto di equilibrio economico in cui i ricavi totali e i costi complessivi si bilanciano, senza generare né utili né perdite. Questo principio è centrale nel sistema del Financial Fair Play (FFP) introdotto dalla UEFA, che mira a garantire la sostenibilità finanziaria dei club impedendo loro di spendere più di quanto guadagnano, in particolare attraverso il controllo su costi di trasferimento, salari e indebitamento.

Le narrazioni giornalistiche tendono a concentrarsi sulle cifre eclatanti e sul prestigio associato ai nuovi acquisti, piuttosto che sulle logiche economiche sottostanti, contribuendo a legittimare pratiche poco trasparenti e a ostacolare un dibattito critico sul tema.

In ultima analisi, il ricorso sistematico alle plusvalenze come leva di bilancio pone una serie di interrogativi etici, giuridici e gestionali.

Se da un lato esse rappresentano una fonte legittima di ricavo derivante dalla valorizzazione del patrimonio sportivo, dall'altro lato rischiano di divenire uno strumento di distorsione contabile qualora utilizzate in modo strumentale.

La sfida più importante, sia per le istituzioni sportive che per gli organi di vigilanza, consiste nel creare un sistema equo e trasparente, preservando comunque l'autonomia gestionale delle società.

È perciò auspicabile un progressivo intervento, sia del Legislatore nazionale che europeo, volto alla creazione di norme che arginano la discrezionalità e pongano criteri unici per la cessione dei contratti sportivi, ma allo stesso tempo, prevedere controlli più incisivi.

L'approccio integrato rappresenterebbe, difatti, una valida strada percorribile per garantire all'ambito sportivo rigore normativo, trasparenza gestionale e responsabilità etica, restituendogli una credibilità sottratta a causa di sempre più frequenti ipotesi di *malagestio*.

Da quanto analizzato, si può affermare che, in sintesi, le plusvalenze rappresentano una questione spinosa e trasversale che investe al tempo stesso non solo le dinamiche economiche e fiscali di una società, ma altresì quelle giuridiche nonché etiche e comprendere il fenomeno, che investe trasversalmente diversi ambiti, rappresenta la condizione essenziale per

intervenire riaffermare la centralità dei valori sportivi rispetto alle logiche speculative di breve periodo.

3. RISCHI DI ELUSIONE ED EVASIONE FISCALE NEL SETTORE SPORTIVO. LA NOZIONE DI ABUSO DI DIRITTO.

Come analizzato nel paragrafo precedente, nel contesto delle società sportive professionistiche, accade molto frequentemente che, la gestione economica artificiosa delle plusvalenze e dei bilanci sfoci, sul piano economico- giuridico in fenomeni di elusione fiscale ed evasione fiscale.

Particolarmente utilizzate come condotte artificiose per “manomettere” i bilanci sociali ed ottenere indebiti vantaggi fiscali, vi sono quelle dell’elusione e dell’evasione fiscale, fenomeni distinti ma, in fondo, facce della stessa medaglia, termini spesso utilizzati in maniera impropria per descrivere la medesima condotta, nonostante rappresentino due fenomeni distinti, anche tecnicamente, in risposta a finalità differenti.

Entrambe le condotte sono contrarie all’interesse erariale nonché impediscono di perseguire le finalità costituzionali in materia di tributi, primo fra tutti quello della riscossione.

L’evasione fiscale rappresenta l’omissione volontaria, di un dovere tributario con lo scopo di evitare il prelievo dal gettito fiscale, ed è principalmente costituita da fenomeni illeciti, come la dichiarazione infedele del reddito o il ricorso a fatture false.

L’elusione fiscale, invece, nasce da una precisa scelta: già studiata dalla dottrina europea degli anni ’60, essa consiste nel ricorso a operazioni lecite, reali, ma prive di sostanza economica, caratterizzate dalle seguenti peculiarità:⁵⁶

⁵⁶ 20 L’art. 2 del Codice civile svizzero prevede che “Ognuno è tenuto ad agire secondo buona fede così nell’esercizio dei propri diritti come nell’adempimento dei propri obblighi. Il manifesto abuso del

- a) L'intenzione di aggirare la normativa ed ottenere un risparmio d'imposta;
- b) mettere in atto comportamento anormale rispetto a quelli solitamente adottati nelle medesime condizioni;
- c) conseguire un (totale o parziale) risparmio d'imposta né previsto né consentito, sia pure implicitamente, dal Legislatore.

Sebbene legalmente non sia configurabile come reato, l'elusione è comunque considerata una distorsione della legge, un fenomeno di abuso del diritto che ha portato il legislatore ad intervenire per chiarire e distinguere con certezze le condotte elusive da quelle che, invece, assumono rilevanza anche sul piano penale.

Per una completa analisi del fenomeno, punto di partenza è rappresentato senz'altro dall'art. 53 della Costituzione, il quale fonda il sistema tributario sul criterio di progressività, vale a dire che *“Tutti i cittadini devono concorrere alla spesa pubblica in ragione della propria capacità contributiva”*.

Da ciò deriva che il prelievo grava sulle classi sociali più abbienti, imposizioni che trovano la loro giustificazione, di sostenere, per contro, le classi sociali più svantaggiate, nell'ottica di uno Stato di diritto.

È chiaro che qualsiasi comportamento volto ad aggirare in primis la norma costituzionale si pone come suscettibile di riprovazione oltre che di sanzionabilità, ma distingue le condotte che assumono una rilevanza

diritto non è protetto dalla legge”. In tal senso anche l'art. 13 del Codice civile olandese del 1992 prevede che non possano essere compiuti atti di esercizio di diritti che si traducano in abuso; in Spagna la codificazione del divieto è avvenuta nell'art. 7 delle disposizioni preliminari a seguito della novella di queste ultime attuata nel 1974, laddove è stabilito che la legge non protegge l'abuso del diritto. L'art. 334 del Codice civile portoghese del 1996 prevede esplicitamente l'abuso del diritto per superamento dei limiti della buona fede, dei buoni costumi o allontanamento dello scopo sociale o economico. Infine, quanto all'ordinamento greco l'art. 281 del Codice greco del 1940 (entrato in vigore nel 1946) vieta l'uso del diritto se questo eccede manifestamente i limiti imposti dalla buona fede o dal buon costume o dalla finalità sociale ed economica dello stesso.

fiscale, e talvolta penale, da quelle che invece si pongono come comportamenti strategici non propriamente definiti, non è un'operazione alquanto semplice, stante il vuoto normativo dell'ordinamento italiano nel fornire una chiara e precisa definizione del concetto di *elusione*, elaborato nel tempo grazie alle pronunce giurisprudenziali, traslate poi, in parte, nel sistema di diritto positivo.

Il fenomeno, di non recente classificazione, ha assunto in precedenza, particolare rilevanza soprattutto in ambito comunitario: oltre alla nota sentenza *Halifax* resa dalla Corte di Giustizia nel 2006, che ha consentito di definire la condotta dell'elusione, quindi di abuso del diritto come una fattispecie del tutto autonoma dalle ipotesi di frode, importante sentenza è stata altresì quella della Corte di Giustizia e C-425/06 del 21 febbraio 2008, la quale, in risposta ai quesiti posti dalla nostra Corte di Cassazione sull'interpretazione della VI Direttiva europea del 17/05/1977 n. 77/388/CEE ha chiarito che *“L’abuso può ricorrere anche quando lo scopo di conseguire un vantaggio fiscale sia essenziale, e cioè non esclusivo, il che non esclude l’esistenza dell’abuso quando concorrono altre ragioni economiche.”*, principio ripreso dalla nostra giurisprudenza con la Sentenza della Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 23726 del 2007.⁵⁷

Le pronunce in esame hanno rappresentato un'importante punto di partenza per la costruzione di un sistema di norme, all'interno del nostro ordinamento giuridico, che abbracciassero tutte le condotte, a prescindere dalla loro estrinsecazione ovvero connotate da una natura fittizia o

⁵⁷ Per un approfondimento: M. VILLANI: *“Abuso del diritto secondo la recente Giurisprudenza della Corte di Cassazione”*, in www.studiovillani.it

fraudolenta, assumendo rilevanza, il solo scopo di eludere la normativa approfittando delle incertezze per ottenere indebiti vantaggi fiscali.

Ciò che viene, difatti, sanzionato, non è la ragione economica, vale a dire l'aver tratto un vantaggio in termini economici, quanto l'intento, la volontà di profittarsi di un vuoto normativo o contraddittorio.

L'accertamento di tale finalità spetta esclusivamente all'Amministrazione Finanziaria, sulla quale incombe l'onere di utilizzare tale strumento con particolare cautela, al fine di dimostrare l'utilizzo da parte del soggetto condotte non usuali, nonché l'effettiva esistenza di scopi economici sottesi alle condotte.

Tali principi, sanciti dapprima dalla giurisprudenza comunitaria e poi da quella italiana, hanno trovato applicazione nella previsione dell'art. 10 *bis* del c.d. Statuto del contribuente (L. n. 212/2000), secondo cui, come specificato nel comma 12, l'abuso può essere configurato solo se «*i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie*»⁵⁸ e cioè solo se il contribuente consegue tali vantaggi attraverso fattispecie non riconducibili all'evasione fiscale, ciò al fine di dimostrare il carattere di *extrema ratio* della fattispecie di elusione.

La specificazione contenuta nell'art. 10 *bis* si è resa necessaria ai fini di mettere un freno alla tendenza totalizzante di ricondurre sotto il profilo di abuso qualsiasi condotta di simulazione.

Tuttavia, escludere dall'alveo delle sanzioni determinate condotte che comunque comportavano indebiti vantaggi - comma 13 dell'art. 10 *bis* secondo cui «*Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai*

⁵⁸ Comma 12 dell'art. 10 *bis* della Legge n. 212 del 2000, rubricato "Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale", in www.brocardi.it

sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie” - poteva sembrare una scelta non rispettosa “del principio della proporzionalità della reazione ordinamentale rispetto al disvalore del fatto ”⁵⁹

Il legislatore tributario, pur consapevole del contrario orientamento della Corte di Giustizia affermatosi con la già citata sentenza *Halifax* ⁶⁰ secondo cui *“un comportamento abusivo non deve condurre ad una punizione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro ed univoco, bensì semplicemente ad un obbligo di rimborso di tutte le indebite detrazioni fiscali”* si è arrestato sulla considerazione che *“evasione e abuso del diritto sono due profili del medesimo fenomeno: l'abuso descrive la condotta, mentre l'evasione il risultato ”⁶¹.*

Di conseguenza, estrinsecandosi in una condotta comunque illecita anche se non illegale, che approfitta delle lacune del diritto, ha previsto la sanzionabilità di tali operazioni in ambito amministrativo-tributario.

In ambito sportivo, l'elusione fiscale è un fenomeno molto frequente che ha coinvolto nel tempo anche importanti società sportive, le quali attraverso la gonfiatura delle plusvalenze o la gestione fittizia dei compensi di diritti d'immagine, alterano la veridicità dei bilanci e conseguire indebiti vantaggi: nel caso dei diritti d'immagine, la condotta elusiva consiste nell'inquadrare il compenso dell'atleta per lo

⁵⁹ Comma 13 dell'art. 10 bis della Legge n. 212 del 2000, rubricato “Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale”, in www.brocardi.it

⁶⁰ Cfr. Sentenza Corte di Giustizia UE C-255/2002, *Halifax*.

⁶¹ D. CONTE: *“Il discrimen tra abuso del diritto ed evasione fiscale: spunti per un inquadramento critico”* in www.rivistatrimestraleidirittotributario.it

sfruttamento della propria immagine come reddito da lavoro autonomo, e assoggettare i profitti a un regime fiscale più favorevole.

Tali pratiche, pur essendo formalmente legittime, possono risultare in una distorsione delle vere finalità fiscali, eludendo l'intento normativo che sta alla base della legislazione tributaria e, pertanto, la distinzione tra evasione ed elusione fiscale diventa cruciale per definire i confini della legalità e della giustizia fiscale.

Tali meccanismi hanno investito anche una nota squadra di calcio italiana, la Juventus Football Club S.p.a.

L'inchiesta denominata *"Operazione Prisma"* ha preso avvio dalle indagini della Procura di Torino nel maggio 2021 e ha coinvolto i leader del club, tra cui l'ex presidente Andrea Agnelli, l'ex vicepresidente Pavel Nedvěd nonché l'ex direttore sportivo Fabio Paratici, indagati per presunte operazioni fittizie messe in atto nei bilanci dal 2019 al 2021.⁶²

Durante l'emergenza Covid-19, il club, accusato di agiotaggio, ostacolo all'attività di vigilanza e falso in bilancio, avrebbe addebitato, in realtà, secondo l'imputazione, una serie di operazioni inesistenti, senza adeguato corrispettivo che avrebbero solo avuto lo scopo di generare plusvalenze di "carta", con il solo scopo di ottenere vantaggi illeciti.

Conseguenze drammatiche per la Juventus, sia dal punto di vista giuridico-economico che fiscale; tuttavia la più grande sanzione, comunque, si è affermata in ambito sportivo, ove è stata imposta alla società una decurtazione di ben 15 punti in classifica, mettendo il rischio il proprio campionato, italiano ed europeo.

⁶² Vedi M. F. ARTUSI, *Misure cautelari anche se non tutte le operazioni contestate sono fittizie*, articolo del 25 Novembre 2020 in www.Eutekne.info

In ogni caso, il caso si conclude sottolineando la centralità del ruolo della trasparenza e del rispetto totale della legalità economica nella gestione delle società ed il ruolo essenziale di un fatto controllato dalle figure di vigilanza previste al fine di fornire assicurazioni e monitoraggio delle operazioni in tutto il mondo.

Un ulteriore esempio di uso improprio della normativa fiscale riguarda l'utilizzo dei regimi agevolativi previsti per i lavoratori che trasferiscono la propria attività in Italia (art. 16 del D.Lgs. 147/2015): le disposizioni in esame permettono, difatti, di applicare una tassazione ridotta sui redditi prodotti nel territorio italiano, alla quale si applica un'aliquota forfettaria, con l'obiettivo di incentivare il rientro di professionalità qualificate. Tuttavia, anche in questo caso, si sono verificate distorsioni e condotte elusive nell'applicazione della norma in esame, della cui prevista agevolazione hanno usufruito atleti e professionisti i quali, per i quali non vi era stato alcun effettivo cambio di residenza, beneficiando così di un indebito vantaggio fiscale.

La residenza fiscale di atleti e dirigenti, ulteriore campo in cui spesso si palesano condotte elusive, è determinata in base a criteri sostanziali, che vanno oltre la semplice dichiarazione formale del domicilio.

La Corte di Cassazione, difatti, con la sentenza n. 29095/2020, ha ribadito che, ai fini dell'accertamento della residenza fiscale, deve prevalere la realtà economica dei fatti, e non l'apparenza formale.⁶³

⁶³ La sentenza della Corte di Cassazione Penale n. 29095/2020 riguarda un caso di evasione fiscale legato alla residenza fiscale di un calciatore professionista. In particolare, l'atleta aveva dichiarato di risiedere all'estero, beneficiando di regimi fiscali più favorevoli, mentre di fatto manteneva il centro dei suoi interessi economici e personali in Italia. La Corte ha ribadito che, ai fini dell'accertamento della residenza fiscale, deve prevalere la realtà economica dei fatti, e non l'apparenza formale. Pertanto, anche se formalmente residente all'estero, il calciatore era considerato fiscalmente residente in Italia, con conseguente obbligo di dichiarare i redditi percepiti a livello mondiale.

Così, alcuni atleti dichiarano di risiedere in Stati esteri per beneficiare di regimi fiscali più favorevoli, mentre di fatto mantengono il centro dei loro interessi economici in Italia, senza essere realmente residenti fiscali all'estero.

Inoltre, anche in Italia, molteplici sentenze della Corte di Cassazione hanno consolidato il contrasto all'elusione fiscale nel settore sportivo.

La Cassazione Penale, con la sentenza n. 19677/2012, ha trattato il caso di una società calcistica che ha gonfiato le plusvalenze per evitare il pagamento delle imposte, confermando che tali pratiche sono configurabili come reato.⁶⁴

Anche la sentenza n.2680/2020 emessa dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano va in senso simile, confermando l'accertamento di plusvalenze fittizie ed affermando che la sostanza economica di un'operazione conta più della forma giuridica.

Da quanto sopra esposto, è chiaro che le pratiche di elusione ed evasione fiscale non violino solo la normale disciplina dei tributi, ma si risolvano in tutti gli effetti in modalità che corrompono a monte la fisiologia del movimento sportivo.

È fondamentale, infatti, affinché possa esservi giustizia fiscale e trasparenza e quindi sostenibilità delle società sportive, senza che ciò lede la correttezza e lealtà della concorrenza e la fiducia degli stakeholder.

⁶⁴ Per un approfondimento: F. CAMPANELLA, *La norma di contrasto al trasferimento della residenza fiscale delle persone fisiche e la sua valenza nel processo penale tra giudizio cautelare e di merito*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, articolo del 20 Gennaio 2020

4. INFLUENZA DELLA NORMATIVA EUROPEA: GLI IMPATTI DELLA SENTENZA BOSMAN SULLA FISCALITÀ' SPORTIVA

L'intersezione tra disciplina sportiva e normativa tributaria si è evoluta in un contesto di ridefinizione dei rapporti tra l'ordinamento sportivo e l'Unione Europea, anche grazie alle numerose pronunce della Corte Europea di Giustizia che hanno inciso sull'autonomia delle federazioni sportive e dei clubs. Prima del pilastro rappresentato dalla sentenza Bosman ⁶⁵, che ha determinato l'avvio di tale processo, l'ordinamento calcistico europeo era caratterizzato da un sistema fortemente corporativo, mirato a limitare fortemente la libertà contrattuale del giocatore, garantendo preminenza delle federazioni e dei club sul singolo.

Inoltre, il diritto sportivo comunitario è nato proprio come strumento per abbattere il sistema di regolamentazione del calcio europeo. In particolare, il “diritto di cartellino” che imponeva il pagamento di un'indennità per il trasferimento del calciatore, sebbene a contratto scaduto, configurando di fatto un vincolo perpetuo con la società, violando il sacrosanto principio della libera circolazione dei lavoratori.

Inoltre, continuavano ad essere diffuse pratiche discriminatorie basate sulla cittadinanza, imponendo limiti ai tesseramenti di calciatori stranieri pur cittadini dell'Unione.

Tale sistema era alimentato anche da una concezione autarchica dello sport, considerato un ordinamento chiuso, con regole proprie e una

⁶⁵ Corte di Giustizia CE, 15 dicembre 1995, *Bosman*, causa C-415/93, in [Foro.it](http://www.foro.it), 1996, IV, 1.

limitata interferenza del diritto dell'Unione: la specificità culturale dell'ambito sportivo, che ha regole specifiche, richiamate insistentemente dalle istituzioni internazionali ha rappresentato per moltissimo tempo una giustificazione strutturale a una deroga all'applicazione dei principi del mercato comunitario, in particolare della libera circolazione e della concorrenza.

Tuttavia, l'assetto sopra definito, basato sull'autonomia delle federazioni, presentava una serie di segnali di rottura con le dinamiche del cambiamento costituzionale ed economico dell'epoca, allorché il professionismo del calcio si configurava ormai come una questione globalizzante e degna di regolamentazione finanziaria.

Il sistema delineato, palesava tuttavia l'esistenza di crepe rispetto ai cambiamenti delle condizioni sociali ed economiche di quell'epoca, quando il calcio si trasformò in un fenomeno globale: tali situazioni conflittuali portarono alla nascita di una controversia in sede di giustizia europea che culminò con la nota decisione *Bosman*, emessa il 15 dicembre 1995 dalla Corte di Giustizia.

La famosa pronuncia non solo ha modificato drasticamente il panorama giuridico basato sulle regole del calcio professionale, ma ha anche abbracciato la trasformazione fiscale delle attività finanziarie nel settore sportivo.

La vicenda nasce intorno ai primi anni Novanta, quando per il giocatore di calcio del club belga RFC Liège, Jean-Marc Bosman, si stava avvicinando la scadenza del contratto.

Quando tentò di essere ingaggiato dalla squadra francese Dunkerque, nonostante il calciatore avesse già firmato il contratto con il nuovo club, l'amministratore delegato del RFC Liège, bloccò il trasferimento al fine

di richiedere il pagamento dell'indennità di trasferimento alla squadra interessata (c.d. diritto di cartellino).

Il club francese Dunkerque, da parte sua, non intendeva corrispondere una cifra tanto elevata quanto quella richiesta e, pertanto, l'operazione andò in fumo, con il risultato che al termine del contratto, il calciatore *Bosman* si trovò allo stesso tempo privo di retribuzione ed impossibilitato a trasferirsi per svolgere presso un'altra società la propria professione.

Per tali motivi, gravemente lesivi, lo stesso calciatore portò in giudizio sia il proprio club, la federazione calcistica belga, sia la UEFA, accusata di non tutelare adeguatamente gli sportivi-lavoratori, sostenendo, difatti, in particolare, la violazione dell'articolo del Trattato istitutivo della Comunità economica europea a tutela del libero trasferimento dei lavoratori (oggi art. 45 TFUE).⁶⁶

In definitiva la causa sottesa sollevava due questioni centrali: la compatibilità di un sistema che imponesse il pagamento di un'indennità in caso di trasferimenti anche a contratto scaduto; e la legittimità di restrizioni anche nei confronti degli stranieri provenienti da Paesi UE. L'ordine sportivo non conosceva fino ad allora l'applicazione diretta e l'applicazione prevalente del diritto comunitario e il "diritto di cartellino"

⁶⁶ Come affermato dall'articolo 45 del TFUE, in base al quale: *"La libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione è assicurata. Essa implica l'abolizione di qualsiasi discriminazione, fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori degli Stati membri, per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro. Fatte salve le limitazioni giustificate da motivi di ordine pubblico, pubblica sicurezza e sanità pubblica, essa importa il diritto: a) di rispondere a offerte di lavoro effettive; b) di spostarsi liberamente a tal fine nel territorio degli Stati membri; c) di prendere dimora in uno degli Stati membri al fine di svolgervi un'attività di lavoro, conformemente alle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative che disciplinano l'occupazione dei lavoratori nazionali; d) di rimanere, a condizioni che costituiranno l'oggetto di regolamenti stabiliti dalla Commissione, sul territorio di uno Stato membro, dopo aver occupato un impiego. Le disposizioni del presente articolo non sono applicabili agli impieghi nella pubblica amministrazione"*.

era un coacervo di norme sostanziali e procedurali che comprimevano altamente, in primis, la libertà contrattuale degli sportivi.⁶⁷

La Corte di giustizia, con la sentenza *Bosman*, ha dichiarato l'illegittimità delle ingiustificate restrizioni alla libera circolazione dei lavoratori della comunità europea.

In particolare, la Corte ha stabilito che:

- il pagamento di un'indennità per il trasferimento di un calciatore a rappresentava una chiara violazione dell'art. 45 TFUE,
- i limiti quantitativi al tesseramento di giocatori comunitari rappresentavano un comportamento discriminatorio.⁶⁸

Inoltre, grazie alla storica pronuncia *Bosman*, si è rafforzata l'importanza della contrattualizzazione del rapporto di lavoro sportivo in un'ottica di piena assimilazione dell'atleta al lavoratore subordinato sanciti dai Trattati.⁶⁹

L'impatto della pronuncia non ha avuto conseguenze solo sull'ambito delle libertà fondamentali, dichiarando illegittimi una serie di norme fondamentali come quella di libera circolazione nei Paesi membri ma con l'abolizione del "diritto del cartellino" ha considerevolmente ridisegnato

⁶⁷ Vedi A. MAGLIARO, S. CENSI: "*Calcio e fisco: le problematiche nei trasferimenti internazionali*", Rivista di diritto ed economia dello sport, 2022.

⁶⁸ A partire dalla sentenza *Bosman*, infatti, non ci sono più distinzioni nel tesseramento fra giocatori nazionali e stranieri; l'unica differenza è quella fra calciatori che hanno un passaporto comunitario e quelli che non lo hanno; infatti, in questa famosa sentenza della Corte di Giustizia Europea, la limitazione per l'ingresso di calciatori stranieri, se in possesso di passaporto comunitario, è stata inquadrata come un ostacolo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno dello spazio europeo (con la conseguenza che le federazioni, che giustificavano la limitazione degli stranieri nei propri campionati con la necessità di proteggere i vivai e le rappresentative nazionali, hanno provveduto ad alzare le "barriere" nei confronti di coloro che non avevano questo diritto di lavorare ovunque, ovvero gli extracomunitari).

⁶⁹ Come affermato da M. CASTELLANETA, *La libera circolazione degli sportivi dopo la sentenza Bosman*, in Il lavoro nella giurisprudenza, n. 8/1996.

il rapporto tra i club e i giocatori di calcio, concedendo a questi ultimi un potere contrattuale senza precedenti.

Tuttavia, se da un lato il trasferimento “semplificato” degli atleti, offre una libertà contrattuale senza precedenti, dall’altro è stato spesso impiegato come strumento ambiguo che ha generato importanti ripercussioni sul piano economico e fiscale.

Ai trasferimenti sono strettamente legate, come abbiamo già analizzato, le plusvalenze, le quali sono diventate elementi chiave nei bilanci dei club assoggettando i proventi da esse derivanti alla tassazione come redditi d’impresa secondo l’art. 109 del TUIR.

La fiscalità nel calcio, un tempo considerata un aspetto marginale, è ora diventata un tema centrale di discussione tra le necessità di sostenibilità economica e gli obblighi di legalità tributaria: il valore economico attribuito al diritto alle prestazioni sportive di un calciatore ha assunto connotazioni sempre più incerte e soggettive, rendendo le plusvalenze derivanti dalle cessioni dei contratti un terreno fertile per pratiche elusive, come abbiamo già accennato.

La determinazione convenzionale del “valore di cartellino” sfugge a criteri oggettivi e si presta a valutazioni gonfiate o simulate, spesso scollegate dalla reale capacità sportiva del giocatore: tale margine di discrezionalità ha portato alla diffusione di comportamenti strategici, che all’apparenza leciti, mirano unicamente ad ottenere indebiti vantaggi fiscali, ‘eludendo’ appunto il fisco.

Abbiamo così assistito a un uso sistematico di scambi di giocatori con valutazioni spropositate, all’uso strategico delle cessioni con obbligo di riscatto, e all’impiego strumentale di premi alla firma e diritti d’immagine, tutto per spostare la base imponibile su categorie meno onerose.

In questo contesto, il diritto tributario ha risposto facendo leva sul principio del “*substance over form*”⁷⁰, il che significa che la gestione finanziaria deve tenere conto unicamente della ‘sostanza’, vale a dire dal risultato raggiunto, a prescindere dalla condotta apparentemente aderente alla norma.

In tal senso, ancora una volta è opportuno far riferimento alla nota sentenza *Halifax*, la quale ha stabilito che tali azioni, sebbene legalmente conformi, mirano ad ottenere indebiti vantaggi fiscali.

La regola menzionata è stata anche riconosciuta nel quadro giuridico italiano con l'aggiunta dell'articolo 10-*bis* nello statuto dei diritti del contribuente.

La scelta dell’approccio sostanzialistico rappresenta il tentativo della scienza fiscale di correggere questo squilibrio, spostando l’attenzione dell’attività accertativa su un’analisi più concreta delle operazioni, delle radici economiche e delle viscere effettive e non apparenti che sottendono i contratti.

Conseguentemente, il sistema fiscale si trova a dover tenere conto delle peculiarità del mercato sportivo, affrontando la necessità di disciplinare i contratti stipulati nel mercato ma tutelare altresì la propria libertà contrattuale, intesa in senso economico.

Non stupisce, dunque, che numerose Procure abbiano iniziato ad effettuare indagini sulla corretta amministrazione delle operazioni

⁷⁰ Il principio del *substance over form* – tradotto spesso come “prevalenza della sostanza sulla forma” – costituisce un cardine dell’interpretazione antielusiva in ambito tributario.

Esso impone di valutare la reale sostanza economica delle operazioni, al di là della loro costruzione giuridica apparente, riconoscendo che gli effetti fiscali devono essere determinati in base alla natura effettiva dell’operazione e non alla sua sola veste formale. La sua applicazione mira a disincentivare condotte elusive che, pur formalmente conformi alla legge, sono finalizzate unicamente a ottenere vantaggi fiscali indebiti, in contrasto con lo spirito e la ratio della normativa.

finanziare dei club, particolarmente onerose sulle vendite fittizie e sui diritti d'immagine strumentalizzati: la famosa che ha visto indagare i vertici della Juventus, culminata nel processo "*Prisma*", ha palesato come le lacune normative abbiano impatti altamente negativi sulla gestione e sugli accertamenti fiscali, mettendo in luce l'esigenza di un necessario riordino della disciplina in tal senso.

In breve, la sentenza *Bosman* non è stato solo un punto cardine nella libertà di movimento dei lavoratori, ma, nello sport professionistico e competitivo, ha rappresentato una vera rivoluzione, sia nella gestione sia nella contabilità, con normative sempre nuove e la necessità di un pensiero giuridico coordinato, capace di confrontarsi con il dovuto rispetto del mercato, dell'equilibrio economico e dell'equità fiscale.

Le realtà odierne richiedono più coerenza tra il diritto sportivo e il diritto fiscale, maggiore convergenza di bilancio sugli eventi sportivi transnazionali e maggiore regolamentazione anche attraverso una cooperazione internazionale rafforzata: la cooperazione rappresenta l'unica strada per garantire trasparenza, legalità e giustizia nel calcio professionistico europeo.

CAPITOLO III: IL REGIME IMPOSITIVO DEL CALCIATORE TRA CRITICITÀ' ED EVOLUZIONI

SOMMARIO: 1. STRUTTURAZIONE DEL REDDITO DA LAVORO DEL CALCIATORE: COMPONENTI E CLASSIFICAZIONE FISCALE 2. I COMPENSI ACCESSORI E I FRINGE BENEFITS: TRATTAMENTO FISCALE E PROBLEMATICHE APPLICATIVE 3. DETERMINAZIONE DELLA RESIDENZA FISCALE: EVOLUZIONE NORMATIVA E IMPATTI DEL D.LGS 209/2023 4. IL PROBLEMA DELLA 'DOPPIA IMPOSIZIONE': LE CONVENZIONI INTERNAZIONALI E IL MODELLO OCSE 5. REGIMI FISCALI AGEVOLATI E INCENTIVI PER NEORESIDENTI: MISURE DEL DECRETO CRESCITA E IMPATTI SULLA COMPETITIVITÀ DEL CALCIO ITALIANO 5.1. IL REGIME FISCALE AGEVOLATO NEI TRASFERIMENTI INTERNAZIONALI: IL CASO CRISTIANO RONALDO ALLA JUVENTUS

1. STRUTTURAZIONE DEL REDDITO DA LAVORO DEL CALCIATORE: COMPONENTI E CLASSIFICAZIONE FISCALE

La tassazione dei redditi, derivanti da qualsiasi attività, compresa quella sportiva, in particolar modo professionistica, presuppone un'attenta analisi del rapporto di lavoro sotteso, che genera e determina tali redditi. In generale il lavoro sportivo si sostanzia, ai sensi dell'art. 3 della Legge n. 91 del 1981 in una prestazione onerosa, oggetto del contratto di lavoro subordinato.

Dal tenore della norma si evince che il legislatore del 1981, ha provveduto, ad un presunto inquadramento delle attività sportive nell'alveo del lavoro subordinato, lasciando spazio a poche eccezioni in cui la prestazione rientra, invece, nell'ambito del lavoro autonomo.⁷¹

⁷¹ Art. 51 TUIR in www.brocardi.it

L'analisi del reddito da lavoro percepito dagli sportivi professionisti, stante la peculiarità della disciplina, assume importanza non soltanto sul piano giuridico ma altresì su quello tributario, determinando una differenziazione di inquadramento, e quindi di tassazione, a seconda della fonte di produzione.

Inquadrato il rapporto di lavoro nella categoria della subordinazione, dal punto di vista fiscale- procedurale, le società sportive assumono il ruolo di sostituti d'imposta ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. 600/1973, applicando ritenute a titolo di acconto IRPEF sulle somme corrisposte agli atleti.

Il reddito complessivo, a tenore dell'art. 8 del TUIR, è determinato dalla somma di ogni singola categoria che vi concorre a formarlo, e nel caso degli sportivi, in particolar modo dei calciatori professionisti, dovremmo considerare, oltre alla remunerazione monetaria strettamente connessa alle prestazioni, anche gli ulteriori compensi percepiti e qualificati come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

La nozione di reddito da lavoro dipendente è inquadrata, invece, dall'art. 49, 1° comma del TUIR, che specifica *“Sono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per 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.”*⁷²

Come sopra accennato, regolarmente, le prestazioni rese dall'atleta rientrano nell'oggetto del contratto subordinato, ma è lo stesso legislatore, a prevedere deroghe e a riconoscere in capo all'atleta, la possibilità di

⁷² Art. 49 TUIR, in www.brocardi.it

effettuare la sua prestazione in forma autonoma, qualora ricorrano le caratteristiche previste dall'art. 3, co. 2, della Legge n. 91 del 1981.⁷³

Soffermandoci sulle componenti del reddito da lavoro dipendente percepito dall'atleta, giusta premessa è quella di considerare l'art. 51 TUIR.

In ossequio al principio di onnicomprensività del reddito da lavoro dipendente, sancito dall'art 51 TUIR, tutte le somme e i valori percepiti dall'atleta nel periodo d'imposta, riconducibili al rapporto di lavoro subordinato, concorrono a formare la base imponibile⁷⁴: ciò comporta la rilevanza fiscale non solo delle componenti monetarie, ma anche di quelle in natura (*cd. fringe benefits*), frequentissimi in ambito sportivo, come l'alloggio, il vitto o l'utilizzo di autoveicoli aziendali, componente accessoria che sarà oggetto di approfondimento nel successivo paragrafo. Tuttavia, a tal proposito, è d'uopo una precisazione, stante la peculiarità del lavoro sportivo e la mobilità degli atleti per i ritiri e le preparazioni atletiche spesso in luoghi differenti da quelli abituali: vitto e alloggio non concorrono alla formazione del reddito quando sono erogati presso la sede abituale di lavoro, tuttavia, nel caso di ritiri in località differenti, è applicabile l'esenzione seppur entro i limiti previsti per le trasferte ex art. 51, commi 5-8, del TUIR, così come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n.37 del 2013.

⁷³ L. 91/1981, art. 3 co.2 : "...Essa costituisce, tuttavia, oggetto di contratto di lavoro autonomo quando ricorra almeno uno dei seguenti requisiti: a) l'attività sia svolta nell'ambito di una singola manifestazione sportiva o di più manifestazioni tra loro collegate in un breve periodo di tempo; 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 ogni mese ovvero trenta giorni ogni anno." in www.brocardi.it

⁷⁴ Cfr. art. 51 TUIR in www.brocardi.it

Nella determinazione delle componenti reddituali, particolarmente significativa è altresì la questione relativa allo sfruttamento dei diritti di immagine, il cui valore economico costituisce una componente essenziale del compenso di molti calciatori di alto livello: la cessione dei diritti di immagine a terzi (ad esempio, sponsor o società collegate), ed i proventi generati dallo sfruttamento dell'immagine del professionista assumono la natura di reddito autonomo ai sensi dell'art. 53 del TUIR, in quanto non direttamente collegati al contratto stipulato con la società, bensì connessi al diritto soggettivo dell'atleta.

Tuttavia, qualora lo sfruttamento dell'immagine sia strettamente legato anche all'immagine della società stessa ed al contratto in generale, i redditi percepiti sono ricompresi nell'ambito della subordinazione.

Nell'alveo dei componenti del reddito e delle relative tassazioni, particolare complessità interpretativa emerge riguardo le indennità risarcitorie corrisposte agli atleti in caso di eventi come la risoluzione anticipata del contratto ovvero eventi fortuiti, come un infortunio grave, che determinano in capo all'atleta una perdita economica ed il riconoscimento di un risarcimento economico.

Ai sensi dell'art. 6, comma 2, del TUIR, *“... i proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e 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. Gli interessi moratori e gli interessi per dilazione di pagamento costituiscono redditi della stessa*

*categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati.”*⁷⁵

Tuttavia, sia dottrina che prassi fiscale hanno evidenziato, come la distinzione tra le due categorie di indennità risarcitorie non sia sempre chiara⁷⁶: difatti, anche le somme disposte a titolo di risarcimento e formalmente qualificabili come “*danno emergente*” possono risultare imponibili qualora colmino la perdita di un reddito potenziale connesso al rapporto di lavoro.

Considerata l’analisi fin qui esposta, appare evidente come l’assenza di una normativa tributaria organica specifica per il settore sportivo rende il sistema eccessivamente lacunoso e allo stesso tempo, necessario l’intervento del legislatore, alla luce dell’elevata complessità dei rapporti contrattuali, l’interazione con soggetti esteri e la pluralità delle fonti reddituali rendono questa materia particolarmente sensibile anche sotto il profilo dell’accertamento e della compliance tributaria.

È evidente come la norma ordinaria, estesa all’ambito sportivo, speciale e peculiare, tende ad estendere il più possibile l’ambito della tassazione, prendendo come riferimento la “*forma*” del contratto, del rapporto di lavoro, piuttosto che guardare ai valori rappresentati nel contratto stesso, penalizzando eccessivamente, un ambito per il quale sarebbero invece opportuni interventi volti a favorirne la crescita.

⁷⁵ Art. 6 Comma 2 del TUIR in www.brocardi.it

⁷⁶ Per un approfondimento vedi M. NEGRO “*Rilevanza fiscale delle indennità risarcitorie secondo la causa del danno*” articolo del 20 Ottobre 2021, in [www. Eutekne.info](http://www.Eutekne.info)

2. I COMPENSI ACCESSORI E I FRINGE BENEFITS: TRATTAMENTO FISCALE E PROBLEMATICHE APPLICATIVE

Nel panorama delle componenti reddituali del lavoro subordinato, i *fringe benefit*, compensi in natura ed ulteriori rispetto alla remunerazione monetaria, rappresentano una componente di crescente rilevanza, soprattutto nei contesti professionali ad alto contenuto negoziale, come quello sportivo.

Con tale espressione si intendono tutti quei benefici non monetari, forniti dal datore di lavoro, che vanno ad incrementare, seppur in maniera indiretta, la posizione economica del lavoratore, aggiungendo un vantaggio di tipo patrimoniale.

Norma di riferimento dei *fringe benefits*, seppur lacunosa, è rappresentata dall'articolo 51 del TUIR, il quale, alla luce del *principio di onnicomprensività del reddito*, impone un'interpretazione estensiva del concetto di reddito, includendovi i valori di qualunque genere percepiti nell'ambito del rapporto di lavoro.

La suddetta impostazione interpretativa rappresenta un passaggio di fondamentale importanza e mira soprattutto a contrastare comportamenti elusivi, evitando che utilità materiali possano sfuggire alla tassazione in quanto non corrisposte in forma pecuniaria.

Nel *welfare* calcistico, l'erogazione di benefit accessori è difatti una prassi consolidata: una serie di utilità vengono messe dai club a disposizione degli atleti, sia in forma individuale che collettiva, costituendo vantaggi che eccedono il solo stipendio e determinano indirettamente delle utilità in termini economici.

L'aspetto critico nell'analisi di tali vantaggi accessori risiede, tuttavia, nella loro corretta qualificazione fiscale e di conseguenza nel determinarne l'imponibilità.

È necessario distinguere, operazione non sempre agevole, i benefici riconosciuti comunque nell'interesse della società – e quindi esclusi dalla base imponibile – da quelli che, invece, costituiscono un effettivo vantaggio personale per il lavoratore, vale a dire tutte quelle “utilità” concesse ad uso personale, come un alloggio o un'auto aziendale.⁷⁷

Nel primo caso, rientranti nell'ambito del contratto con la società, restano esclusi dalla tassazione, nel secondo, invece, le utilità percepite sono assoggettate a IRPEF in quanto assimilabili a una vera e propria retribuzione.

Ulteriore elemento su cui spesso si discute e a cui nell'ambito dell'analisi effettuata appare utile far riferimento, è quello dei compensi corrisposti agli agenti sportivi, tematica particolarmente complessa quanto controversa.

La questione è piuttosto contorta: assai diffusa è stata, negli anni, la prassi di far corrispondere alle società calcistiche il pagamento dei compensi procuratori, anche quando questi ultimi risultassero formalmente incaricati dal calciatore, e quindi non legati alla società da un contratto.

In simili circostanze, la giurisprudenza e l'amministrazione fiscale hanno spesso ravvisato la presenza di un *fringe benefit*, un vantaggio in capo

⁷⁷ Per un approfondimento sul tema si vedano le Circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 326/E del 1997 e n. 55/E del 1999.

all'atleta, sul presupposto che il pagamento corrisposto dalla società anziché da lui personalmente, avvantaggi direttamente quest'ultimo.⁷⁸

Come affermato dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 11337/2022⁷⁹, in mancanza di un incarico contrattuale tra società e agente, il servizio viene reso nell'esclusivo interesse del calciatore, e di conseguenza il relativo compenso concorre a formare il proprio reddito imponibile.

Il problema di fondo risiede nella difficoltà di stabilire, in concreto, se l'utilità concessa, vale a dire il compenso dell'agente sportivo corrisposto da parte del club, sia effettivamente funzionale agli interessi organizzativi della società oppure se si configuri come vantaggio personale per l'atleta. Tale ambiguità si traduce nel rischio di produrre effetti disomogenei sul piano fiscale, con trattamenti differenti per situazioni analoghe, in assenza di una normativa specifica di settore.

Dottrina e prassi fiscale si interrogano, difatti, da tempo sull'opportunità di introdurre una disciplina *ad hoc* per il trattamento fiscale dei benefit nel lavoro sportivo professionistico.

La peculiarità del rapporto di lavoro subordinato tra società sportive e calciatori sta nella connotazione di un'elevata personalizzazione del

⁷⁸ Sul punto: S. MASSAROTTO, *La riforma dell'ordinamento sportivo e la nuova regolamentazione degli agenti sportivi: le incertezze fiscali sull'inquadramento dei compensi*, in Riv. telematica di diritto tributario, 2021.

⁷⁹ L'ordinanza n. 11337/2022 della Corte di Cassazione, depositata il 7 aprile 2022, affronta il tema della qualificazione fiscale dei compensi versati da una società calcistica al procuratore di un calciatore. Nel caso esaminato, la società sportiva aveva corrisposto un pagamento al procuratore del calciatore per l'attività di intermediazione svolta durante il trasferimento dell'atleta. Il calciatore non aveva dichiarato tale importo nella propria dichiarazione dei redditi, sostenendo di non essere a conoscenza dell'accordo tra la società e il procuratore. La Corte ha stabilito che, indipendentemente dalla conoscenza effettiva del calciatore sull'accordo, il compenso versato al procuratore costituisce un fringe benefit, ossia un beneficio accessorio al reddito da lavoro dipendente. Pertanto, il calciatore era tenuto a includere tale importo nella propria dichiarazione dei redditi, essendo il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria.

contratto e trova una delle sue espressioni nelle tipologie di *fringe benefits* riconosciuti agli atleti, ma tuttavia il problema di fondo sta nel dubbio se gli svariati vantaggi ed utilità riconosciute siano o meno riconducibili alla nozione di *fringe benefit*, come definita dall'art. 51 TUIR.

In un simile contesto, la fiscalità non può limitarsi a un'interpretazione rigida e formalistica delle categorie giuridiche classiche, ma deve essere in grado di cogliere le dinamiche effettive che regolano il rapporto economico tra club e calciatore.

In quest'ottica i *fringe benefits*, ad esempio, non sono meri elementi accessori ma rispondono a un'esigenza di valorizzazione globale della figura del calciatore, che eccede l'ambito strettamente sportivo.

Da ciò deriva l'esigenza di un riassetto normativo e l'adozione di criteri di analisi che non si limitino alla qualificazione formale dei contratti ma che siano in grado di ricostruire in concreto l'effettiva funzione economico-giuridica dei vari elementi del pacchetto contrattuale.

La corretta interpretazione del - particolare - tipo di contratto si presenta, dunque, come condizione essenziale per garantire l'equità fiscale e la coerenza del sistema rispetto alla realtà economica sottostante.

In tal senso, la costruzione di una giurisprudenza sensibile alle peculiarità del lavoro sportivo e la valorizzazione di prassi uniformi rappresentano passaggi fondamentali verso un regime fiscale più trasparente, bilanciato e aderente alle esigenze del settore.

Guardando all'ambito comparato, l'attenzione verso i *fringe benefits*, soprattutto in ambito europeo è particolarmente rigorosa: nel Regno Unito è prevista una dettagliata disciplina per i *benefit in kind*, che devono essere

dichiarati dal datore di lavoro e valutati al loro valore equo di mercato ⁸⁰; in Francia, essendo gli sportivi totalmente equiparati ai lavoratori subordinati, ne deriva che sono esclusi dalla tassazione solo quei *benefit* strettamente strumentali all'esecuzione del contratto sportivo.

Tali modelli evidenziano un orientamento più rigido rispetto all'Italia, dove la valutazione è spesso rimessa alla prassi interpretativa.

Alla luce di quanto sopra, appare evidente che il tema dei *fringe benefits* nel calcio professionistico non può più essere considerato un'area grigia o residuale. Esso incide concretamente sulla struttura della retribuzione, sulla compliance fiscale delle società sportive e, in ultima analisi, sull'equità del sistema tributario.

Una riforma normativa che tenga conto delle specificità del settore, introducendo criteri chiari e oggettivi per la qualificazione e valorizzazione dei benefit, risponderebbe non solo all'esigenza di semplificazione, ma anche alla necessaria esigenza, di ogni ordinamento, della certezza del diritto.

⁸⁰ Si veda la Circolare di riferimento in <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-credits-technical-manual/tctm04103>

3. DETERMINAZIONE DELLA RESIDENZA FISCALE: EVOLUZIONE NORMATIVA E IMPATTI DEL D.LGS 209/2023

Principio fondamentale accanto al reddito complessivo che costituisce la base imponibile, presupposto per la determinazione dell'aliquota, è la nozione di residenza fiscale, presupposto che lega il soggetto passivo al territorio.

In particolare, il concetto di residenza fiscale acquisisce rilevanza nel momento in cui il contribuente è un soggetto in continuo trasferimento, assoggettato, per l'esistenza di legami lavorativi ed economici a differenti ordinamenti giuridici, connotati da normative tributarie differenti.

Difatti, i vari ordinamenti, ai fini impositivi distinguono *in primis* tra soggetto residente e soggetto non residente, ma i continui trasferimenti per esigenze lavorative di tali soggetti genera complessità significative nella determinazione della residenza fiscale, richiedendo un'analisi attenta e articolata, indispensabile per prevenire rischi di doppia imposizione.

A tal proposito appare fondamentale comprendere il concetto, la cui interpretazioni, in vari Stati, è addirittura rimessa alla prassi o alla giurisprudenza.

La disciplina, che dedica particolare attenzione ai requisiti determinanti la residenza fiscale delle persone fisiche e giuridiche è contenuta nell'art. 2 del D.P.R. 917/1986 (TUIR): affinché un soggetto possa essere considerato fiscalmente residente nel territorio italiano, vale a dire vi sia un collegamento tra il soggetto e il reddito prodotto nel territorio italiana, è necessaria l'esistenza di uno dei tre criteri alternativamente previsti per la determinazione: iscrizione all'anagrafe della popolazione residente,

domicilio ⁸¹ o residenza nel territorio dello Stato per un periodo pari ad almeno 183 giorni- ai quali si aggiunge anche la rilevanza delle “*frazioni di giorno*”, così come novellato dal D.Lgs 129/2023 - concetti intesi secondo le definizioni civilistiche di cui all’art. 43 del Codice civile. ⁸²

Ne deriva, quindi, che un soggetto può essere anche residente, nel senso stretto del termine, in altro Stato, ma produrre i propri redditi in Italia e quindi essere *fiscalmente residente* nel territorio dello stato, ed assoggettato alle imposizioni ivi previste.

Come accennato sopra, la disciplina non distingue nettamente tra criteri formali e sostanziali: a tal proposito è intervenuta la giurisprudenza che ha progressivamente valorizzato l’aspetto sostanziale, superando la rigidità della norma: alla luce dell’orientamento suggerito dalla Corte di Cassazione la mera iscrizione all’anagrafe non può considerarsi di per sé determinante, ove risulti smentita da elementi concreti, sostanziali, che dimostrino la stabile permanenza all’estero del contribuente.⁸³

Tale assunto, allo stesso modo, è particolarmente rilevante per gli sportivi italiani che svolgono attività professionistica all’estero e che, per superficialità o per scelta strategica, omettono l’iscrizione all’AIRE.

⁸¹ Il concetto di residenza è rimasto a lungo compenetrato con quello del domicilio. Solo un'evoluzione delle condizioni sociali in rapporto alla mobilità dell'individuo ne ha cagionato il distacco dal domicilio e l'autonomo svolgimento. Oggi si può affermare che il domicilio riguarda la vita morale dell'individuo, nel suo più ampio significato, la residenza la sua vita fisica. Il domicilio rappresenta nello spazio la sfera d'azione della personalità; la residenza la sede materiale della persona.

⁸² Vedi F. NICOLOSI, “*Il punto su...la nuova residenza fiscale delle persone fisiche*”, articolo del 29 Febbraio 2024 in Riv. Tributaria online

⁸³ Cfr Cassazione Civile, Sez. V, Sentenza n. 15314 del 23 aprile 2021. In tale pronuncia, la Corte ha ribadito che l'iscrizione all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE) non è di per sé determinante per escludere la residenza fiscale in Italia. Anche se un cittadino è iscritto all'AIRE, può essere considerato fiscalmente residente in Italia se mantiene nel territorio nazionale il proprio domicilio, inteso come la sede principale degli affari e degli interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali, come disciplinato dall'articolo 43 del Codice Civile. Pertanto, la mera iscrizione all'AIRE non basta a escludere la residenza fiscale in Italia, se non supportata da elementi concreti che dimostrino la stabile permanenza all'estero del contribuente.

In tali ipotesi, vale a dire di omessa iscrizione all'anagrafe internazionale, l'Amministrazione finanziaria italiana può presumere la residenza in Italia, invertendo l'onere della prova⁸⁴: spetta al contribuente dimostrare, con documentazione precisa e coerente (contratti, titoli abitativi, fatture, tracciamento bancario, legami familiari), l'effettivo radicamento in un altro Stato.

L'attenzione si accentua nei casi in cui il trasferimento avvenga verso Stati a fiscalità privilegiata: in tali circostanze si applica una presunzione rafforzata di residenza italiana, disciplinata dal comma 2-bis dell'art. 2 TUIR e il contribuente sarà tenuto a fornire prova contraria piena, dimostrando l'effettività del trasferimento e il venir meno di ogni legame, personale ed economico, con l'Italia.

Evoluzioni normative e previsioni di regimi fiscali di agevolazione hanno ulteriormente rafforzato nel tempo il concetto di residenza fiscale.

Riferimento necessario è quello ai lavoratori "impatriati", coloro che rientrano in Italia dopo un periodo di residenza all'estero, la cui normativa ha visto nel tempo un'evoluzione e poi un significativo arresto per tutelare le dilaganti distorsioni fiscali derivanti da un uso improprio delle agevolazioni.

Il primo assetto normativo è stato delineato nel 2015 dal D.Lgs. n. 147 (cd. "Decreto Internazionalizzazione"), il quale ha introdotto una disciplina semplificata e incentivante con la previsione di una detassazione dei redditi pari al 30% (elevabile addirittura al 50% per chi si trasferiva nel Mezzogiorno, favorendone la crescita economica) per

⁸⁴ Cfr, Cassazione Civ., 5 maggio 1998, n. 4518. La prova contraria è però inammissibile nel caso di trasferimento di residenza non attuato con il rispetto delle formalità di cui all'articolo 31 delle disposizioni attuative del Codice civile, ossia doppia dichiarazione fatta al Comune che si abbandona e a quello dove si intende fissare la dimora abituale.

attrarre capitale umano qualificato, agevolazione aumentata dalla successiva riforma operata dal D.L. n. 34/2019 (cd. “Decreto Crescita”) la quale ha portato l'esenzione al 70%, estendendola anche ad atleti professionisti, categoria precedentemente esclusa.

Il meccanismo incentivante ha trovato ampia applicazione in tutti gli ambiti, compreso quello sportivo, in particolare nel calcio di vertice, dove i club hanno potuto offrire contratti più competitivi: un calciatore straniero che trasferiva in quel momento la propria residenza in Italia, rispettando determinati requisiti, poteva godere di un'esclusione dal 50% al 70% del proprio reddito dalla base imponibile IRPEF.

L'effetto era duplice: il netto disponibile per l'atleta risultava elevato, mentre il costo lordo per la società si riduceva, con evidenti benefici in termini di sostenibilità economica dei trasferimenti.

Tuttavia, il mosaico di riforme e la loro reale applicabilità ha generato anche effetti distorsivi consistenti in trasferimenti di residenza a vantaggio personale e non rispondenti al chiaro intento della norma di attrarre capitale umano ad elevata specializzazione e favorire il rientro di cervelli. Tali criticità hanno evidenziato come l'estensione generalizzata delle agevolazioni, senza la determinazioni di criteri specifici e meritocratici abbia finito per incentivare il rientro in Italia di soggetti cui non corrispondeva un effettivo radicamento personale o professionale: in particolare, è stato osservato che numerosi contratti stipulati da sportivi e dirigenti ad alto reddito risultavano formalmente compatibili con i requisiti dell'agevolazione, ma con un'inesistente reale legame duraturo con il territorio nazionale.

A seguito di tali distorsioni e comportamenti elusivi, il legislatore è stato chiamato ad intervenire per provvedere ad un nuovo riassetto del regime

fiscale, con l’emanazione del D.Lgs. n. 209/2023, entrato in vigore il 1° gennaio 2024.

L’intervento, si è reso particolarmente necessario per via del progressivo incremento di condotte elusive, finalizzate ad ottenere indebiti vantaggi fiscali attraverso il raggio delle norme: sono stati così introdotti requisiti molto più rigorosi ed in particolare, il beneficio, consistente nell’esenzione fino ad un limite massimo di Euro seicentomila è ora riservato soltanto ai lavoratori che non siano stati fiscalmente residenti in Italia nei tre periodi d’imposta precedenti al rientro, con obbligo di permanenza per almeno cinque anni.

Tale nuovo assetto riflette un mutamento d’indirizzo: il regime per i lavoratori impatriati ritorna ad assumere una funzione meritocratica, lasciando fuori le categorie genericamente “ricche” ma non necessariamente qualificate, per le quali l’accesso all’agevolazione è divenuto assai più complicato, se non precluso.

Il periodo transitorio, tuttavia, tutela coloro che hanno trasferito la residenza fiscale o firmato un contratto entro il 31 dicembre 2023, i quali continueranno a beneficiare del vecchio regime, evitando l’impatto delle restrizioni successive.

La riforma in esame si inserisce in un quadro sistematico di interventi legislativi che mirano bilanciare incentivi fiscali e sostenibilità, evitando diseguaglianze e applicazioni disomogenee: nell’ambito dello sport professionistico, l’uso di strumenti di vantaggio fiscale può influenzare le dinamiche contrattuali, la concorrenza tra i club, e la mobilità internazionale degli atleti, generando ripercussioni sull’intero sistema sportivo globalmente definito.

Si è, pertanto, evidenziata la necessità di interpretare la fiscalità in modo sistemico e coerente con la complessità del contesto economico globale: in particolare, in settori come quello sportivo, dove la dimensione internazionale è strettamente legata alla natura dell'attività, i criteri che regolano l'applicazione di regole fiscali non possono essere affidati a rigidi schemi formali o presunzioni, ma devono poggiare su parametri oggettivi, empiricamente verificabili e specifici.

La recente evoluzione normativa segna sicuramente un passaggio verso una maggiore selettività e rigore, ma lascia ancora irrisolte alcune questioni interpretative: soltanto un intervento normativo specifico e sistemico potrà contribuire alla costruzione di un sistema fiscale più equo, trasparente e in linea con le esigenze del lavoro sportivo internazionale.

4. IL PROBLEMA DELLA ‘DOPPIA IMPOSIZIONE’: LE CONVENZIONI INTERNAZIONALI E IL MODELLO OCSE

Come si è osservato, gli sportivi professionisti residenti in Italia vengono assoggettati regolarmente, come qualsiasi altra persona fisica, al pagamento dell'imposta IRPEF, in applicazione del principio *world wide income taxation*.⁸⁵

Il problema nasce nel momento in cui un soggetto residente in Italia, si trasferisce, per esigenze lavorative o momentaneamente per una trasferta, in uno Stato estero, producendo un reddito nel Paese di destinazione ma restando fiscalmente residente in quello di provenienza.

Nel panorama sportivo, difatti, il trasferimento degli atleti in Stati esteri per esigenze professionali apre pericolosamente al fenomeno delle doppie imposizioni dei redditi, il quale si verifica nel momento in cui il medesimo reddito viene tassato sia nello Stato ove si produce, sia nello Stato in cui il contribuente è effettivamente residente.

Non essendovi una disciplina organica della materia, la doppia imposizione, in realtà, non è vietata, ma è comprensibile di come si tratti di una situazione pregiudizievole per il soggetto contribuente.

A tal proposito gli interventi in materia da parte degli Stati interessati da continui scambi e trasferimenti si pongono come necessari sotto una duplice veste: sia come tutela volta ad evitare una situazione pregiudizievole per il contribuente, sia come strumento antielusivo, teso ad evitare che determinati redditi prodotti in uno stato sfuggano alla tassazione.

⁸⁵ Cfr. C. SACCHETTO: *La residenza fiscale delle persone fisiche ed il principio di tassazione su base mondiale alla prova del XXI secolo: critica della disciplina vigente e prospettive di riforma*, in Riv. trimestrale di diritto tributario, Fascicolo 4-2023.

In ambito sportivo, situazioni simili, a causa della peculiare attività, si verificano frequentemente soprattutto nel calcio professionistico: si pensi ad esempio ad atleti che militano in club stranieri ma posseggono la residenza in Italia.

L'art. 165 del TUIR, al fine di eliminare il problema della doppia imposizione, prevede un «*credito per le imposte assolate all'estero*» e, al comma 1, dispone che «*se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, al contribuente spetta un credito per le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi*» da utilizzare in abbattimento dell'imposta da pagare in Italia.

Si è dunque ravvisata, a partire dagli anni '60, non soltanto nell'ordinamento italiano, la necessità di arginare il fenomeno e creare una disciplina sistematica: il principale strumento per gestire le sovrapposizioni è rappresentato dalle convenzioni internazionali tra stati, le quali ispirate dal modello OCSE ⁸⁶ e consentono, in un sistema di normative che combina le disposizioni statali ai principi delineati nell'ambito delle Direttive europee di ridurre o eliminare la problematica delle doppie imposizioni. ⁸⁷

Le Convenzioni stipulate dall'Italia, come dalla maggior parte degli Stati occidentali secondo lo standard OCSE, hanno la natura di accordi bilaterali negoziati fra i due Stati interessati ed entrano a far parte del nostro ordinamento giuridico all'esito di un procedimento di ratifica da parte del Parlamento seguito da legge ordinaria pubblicata in Gazzetta Ufficiale, ed inoltre, per dare piena e integrale esecuzione alla

⁸⁶ Per un contributo sul tema vedi C. SACCHETTO: *La residenza fiscale delle persone fisiche ed il principio di tassazione su base mondiale alla prova del XXI secolo: critica della disciplina vigente e prospettive di riforma*, in Riv. trimestrale di diritto tributario, Fascicolo 4-2023.

⁸⁷ Cfr. "Accordi bilaterali esistenti per evitare le doppie imposizioni" in www.agenziadellecentrate.gov.it

Convenzione, è altresì prevista la possibilità di istituire accordi di natura amministrativa fra Stati volti a favorire lo scambio di informazioni e/o l'effettuazione di verifiche simultanee (art. 26)⁸⁸

Il Modello OCSE propone due modalità per evitare la doppia imposizione:

a) il metodo dell'esenzione (articolo 23-A) in cui il reddito non viene assoggettato ad imposta nello stato di residenza ma solo in quello estero in cui è prodotto,

b) il metodo del credito d'imposta (articolo 23-B): in questo caso lo Stato di residenza, invece, mantiene il potere di tassare il reddito di fonte estera prodotto dai propri residenti, accordando tuttavia una detrazione dall'imposta nazionale proporzionale all'imposta già versata all'estero sul medesimo componente di reddito.

Quest'ultimo rappresenta il criterio prescelto dall'Italia nelle proprie convenzioni le cui modalità pratiche sono contenute nell'articolo 165 TUIR. Elemento imprescindibile per la corretta applicazione delle Convenzioni è la corretta determinazione della residenza fiscale del contribuente.

Le convenzioni OCSE rivolgono particolare attenzione al punto con la previsione dell'articolo 4, il quale introduce una gerarchia di criteri per dirimere i casi di doppia residenza che operano su scala logica: dapprima si pone attenzione alla residenza ravvisabile nel caso disponibilità di un'abitazione permanente, ove la stessa non sia accertabile, si guarda agli interessi personali ed economici ai fini di determinare così il domicilio,

⁸⁸ Per un approfondimento critico: E. TRAVERSA *“Lo scambio di informazioni tributarie: gli updates dell'art. 26 del modello Ocse ed i progressi in direzione dello scambio automatico come standard internazionale”*, in Riv. Trim. di Diritto Tributario, Fascicolo 1-2016.

sino ad arrivare al luogo di soggiorno abituale⁸⁹ ed, infine, si approda, in ultima istanza, alla cittadinanza e, soltanto in caso di persistente incertezza, vale a dire quando la residenza fiscale risulta impossibile da stabilire attraverso il ricorso ai suddetti criteri, le autorità competenti dei due Stati sono chiamate ad accordarsi attraverso procedure amichevoli.

Nel caso in cui la il trasferimento in uno Stato estero intervenga durante l'anno di imposta già in corso, stabilire la residenza fiscale ai fini della tassazione ed evitare una doppia imposizione può essere molto complicato: molte Convenzioni, tuttavia, a causa dell'elevata frequenza di queste probabilità, hanno previsto l'inserimento all'interno di esse della clausola "*split year clause*", la quale consente di distinguere la residenza in maniera frazionata, in diversi luoghi durante il medesimo periodo di imposta, tuttavia, tale 'vantaggio' non è automatico ma opera solo se espressamente inserita all'interno del testo della Convenzione ⁹⁰, difatti, in assenza di una specificazione, l'applicazione di tale frazionamento può essere contestata o addirittura esclusa. ⁹¹

La giurisprudenza italiana, nel determinare la residenza fiscale, come già accennato, ha mantenuto al riguardo un approccio eccessivamente rigoroso, secondo cui la semplice cessazione della residenza anagrafica in

⁸⁹ Il requisito dell'abitudine è stato inteso, ora nel senso di stabilità, ora nel senso di prevalente presenza in un determinato luogo. La prima tesi, a differenza della seconda, porta ad ammettere implicitamente la possibilità che il medesimo soggetto possa risultare (civilisticamente) residente in più luoghi. Alcuni autori individuano nel domicilio una *res* o un *quid juris* in contrapposizione alla residenza, considerata *res* o *quid facti*. Pertanto, mentre la residenza è intesa quale *res facti* perché non può prescindere dall'insistere sul luogo, con relativa stabilità, del soggetto e l'elemento intenzionale assume rilevanza per certi aspetti secondari, il domicilio è definito *res iuris* in quanto situazione "essenzialmente e anche soltanto giuridica caratterizzata dalla volontà". La tesi non può essere condivisa però da una parte della dottrina.

⁹⁰ Cfr. Ordinanza della Cassazione n. 25690 del 4 Settembre 2023.

⁹¹ Sul punto A.MAGLIARO- S.CENSI "*Si può applicare la c.d. split year clause nelle Convenzioni ove non è espressamente prevista? Il valore del commentario OCSE quale soft law*" articolo del 21 Novembre 2023 in [www. Rivistadirittotribuatrio.it](http://www.Rivistadirittotribuatrio.it)

Italia non basta a determinare il cambiamento effettivo della residenza altresì in ambito fiscale se è dimostrato che permangono legami sostanziali con il territorio nazionale, la cui prova contraria, a smentire la presenza nel territorio considerato, spetta al contribuente.

In ambito sportivo, tale approccio può portare ad esiti distorsivi: nel caso di calciatore trasferitosi in una società estera a metà stagione, pur avendo fissato la nuova residenza contrattuale all'estero, può essere considerato ancora fiscalmente residente in Italia se vi conserva vincoli familiari, interessi economici o immobili di rilievo.

Tale scenario conduce all'assoggettamento globale del suo reddito al sistema tributario italiano, con potenziale sovrapposizione rispetto all'imposizione già subita nello Stato estero, soprattutto se il credito d'imposta previsto dalla convenzione non è pienamente compensativo, determinando una situazione iniqua e fortemente pregiudizievole.

Maggiormente complicata diventa la corretta imposizione se si considera la frammentarietà delle fonti di reddito degli sportivi comprendenti compensi per prestazioni sportive, diritti d'immagine, premi di risultato, bonus legati a sponsorizzazioni o partnership commerciali.

Ciascuna di queste componenti può ricevere un trattamento fiscale differente nei due ordinamenti coinvolti, alimentando la complessità applicativa ed in assenza di una pianificazione fiscale ben strutturata, il contribuente rischia di trovarsi esposto a pretese impositive concorrenti, con il rischio concreto di alimentare contenziosi internazionali.

È evidente che, nel contesto attuale, gli strumenti convenzionali non sono più sufficienti da soli a disciplinare il fenomeno, se non accompagnati da una prassi amministrativa cooperativa e da meccanismi di interpretazione uniforme.

La crescente internazionalizzazione dello sport professionistico richiede quindi non solo convenzioni più moderne, ma altresì interventi legislativi volti ad armonizzare un quadro interpretativo lacunoso ma soprattutto a snellire le procedure di risoluzione dei conflitti di residenza e di imputazione del reddito.

5. REGIMI FISCALI AGEVOLATI E INCENTIVI PER NEO-RESIDENTI: MISURE DEL DECRETO CRESCITA E IMPATTI SULLA COMPETITIVITÀ DEL CALCIO ITALIANO

Le agevolazioni fiscali previste da uno Stato a favore dei neo-residenti possono costituire una misura molto attraente, specialmente per le categorie ad alto reddito, i c.d. *High Net Worth Individuals* ⁹², nella quale rientrano, indubbiamente, i talenti sportivi.

Tali meccanismi di agevolazione fiscale e misure particolarmente vantaggiose per i neo-residenti, sono utilizzati, spesso, con funzione strategica dallo Stato, per favorire il rientro o l'arrivo di atleti di elevato livello professionale⁹³, generando stravolgimenti ed importanti ripercussioni nell'ambito del calciomercato internazionale.

In Italia, misure di agevolazione per coloro che trasferiscono la propria residenza nel nostro territorio, sono previste dall'art. 24 *bis* TUIR *“Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia”*⁹⁴ il quale consente l'applicazione di una imposta IRPEF per i redditi, di qualsiasi derivazione, prodotti all'estero, nella misura forfettaria pari ad Euro centomila - oltre venticinquemila euro per ogni ulteriore

⁹² Si veda G. SASSU., *La tassazione forfettaria degli HNWIs neo-residenti in Italia*, in *Novità fiscali*, 2018.

⁹³ 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.

⁹⁴ Articolo 24 *bis* del TUIR, testualmente in www.brocardi.it

componente del nucleo familiare - a condizione che siano altresì rispettati ulteriori due criteri.

Non essendovi una limitazione oggettiva, ne consegue che, ai sensi dell'art. 165 TUIR vengono considerati, a prescindere dalla fonte che li determina, come redditi prodotti, all'estero e quindi assoggettabili a tassazione forfettaria secondo il regime in questione.

È d'uopo sottolineare che importante rilevanza assume, al riguardo, l'esonero dell'obbligo di monitoraggio dei redditi.

Difatti, non è richiesta al contribuente neo-residente alcuna informazione sulla natura e sull'ammontare del reddito estero, nonché alcun obbligo, a differenza di altri Stati UE, di dichiarazione né istanza di appello.

Il sistema in questione potrebbe sembrare poco trasparente senonché favorevole di condotto elusive, ma in realtà è d'obbligo precisare che trattasi soltanto di un sistema "riservato", in quanto è sempre previsto, in casi sospetti, lo scambio di informazioni tra lo stato italiano e quello di provenienza del soggetto.

Tornando alla norma, gli ulteriori requisiti richiesti ai fini del vantaggio fiscale riguardano invece la posizione soggettiva del contribuente.

Il primo è rappresentato dal medesimo criterio richiesto ai fini IRPEF, vale a dire la residenza fiscale, e cioè l'assoggettamento al territorio (compatibile con l'iscrizione in anagrafe, domicilio civilistico ovvero residenza civilistica) per un periodo pari ad almeno 183 giorni, a cui si aggiunge l'ulteriore elemento richiesto della norma: non essere stati residenti in Italia per almeno 9 periodi di imposta sugli ultimi 10.⁹⁵

⁹⁵ Con la Circolare 17/E del 23 maggio 2017, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che l'amministrazione finanziaria ha il compito di verifica del requisito di residenza in uno stato diverso dal territorio italiano per almeno nove dei dieci periodi d'imposta, precedenti al periodo di validità dell'opzione.

Tale esenzione è fruibile per un periodo massimo di dieci anni, non prorogabili e soggettivamente, la norma, a differenza di altri ordinamenti dell'UE, non ha previsto limitazioni in quanto applicabile anche ai soggetti italiani residenti all'estero.

La disciplina in esame è stata ampliata e novellata dapprima con il Decreto n. 147/2017, noto come *Decreto Internazionalizzazione*, il quale, come accennato sopra, prevedeva il rientro dei cervelli in Italia e quindi riguardava soltanto “posizioni apicali” ovvero categorie privilegiate di ricercatori o scienziati, platea di beneficiari allargata successivamente dal Decreto Legge n. 34 del 2019, cosiddetto *Decreto Crescita*, che ha avuto un impatto significativo in tutti i settori, compreso l'ambito sportivo.

Con la novella sono stati inclusi nel regime d'opzione così anche tutti gli sportivi professionisti previsti dalla Legge 91/1981, stante la limitazione del rispetto dei seguenti tre requisiti, ovvero: non siano stati residenti fiscalmente in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il trasferimento; si impegnino a risiedere per almeno un biennio ove vi svolgano attività lavorativa, con residenza fiscale prevalente.

L'agevolazione consiste nella non imponibilità IRPEF nella misura pari al 50%, per una durata massima di cinque periodi di imposta, prorogabili al massimo per ulteriori altri cinque in caso dell'acquisto di un immobile ovvero della nascita di un figlio.

Tale agevolazione, come anticipato, si riflette considerevolmente sulle dinamiche di mercato nel calcio professionista in quanto produce due importanti risvolti a carico sia della società che del calciatore neo-residente: per la prima vi sono importanti sgravi fiscali in quanto sostituto d'imposta, per l'atleta invece si considera il vantaggio fiscale in un reddito netto molto più alto.

Ciò si traduce in una competitività molto più alta, in quanto le società calcistica, essendo avvantaggiate da sgravi fiscali molto più corposi, sono portate a reinvestire in misura più ampia e quindi a puntare a molti più ingaggi di professionisti.

Inoltre, il Decreto Crescita ha previsto la destinazione pari allo 0,5%, di un contributo di solidarietà alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, contributo da reinvestire nella promozione del settore sportivo giovanile, nonché ulteriori benefici a vantaggio dei professionisti che trasferiscono la propria residenza in una regione del Meridione.

Tuttavia, sebbene l'intervento favorevole operato dal Decreto Crescita abbia favorito gli scambi internazionali dei professionisti tra i club e quindi importanti ripercussioni in termini di calciomercato nell'ambito delle società, nonché vantaggi economici sia per le società che per gli atleti, allo stesso non sono mancate accese critiche dal mondo dello sport. In particolare, poiché le società "preferiscono" ingaggiare professionisti stranieri, alle stesse è stata imputata una mancanza di crescita dei professionisti italiani, specie nel settore giovanile, in sostituiti sempre più spesso da calciatori stranieri in quanto più fiscalmente appetibili, nonché la carenza di successo delle squadre nazionali italiani, come ha dimostrato, a mo' di esempio, la mancata qualificazioni ai Mondiali del Qatar nel 2022.

Alla luce di ciò, sebbene al Decreto Crescita va riconosciuto il grande merito di aver inciso profondamente nell'economia italiana, favorendone, grazie agli sgravi fiscali previsti, l'apertura in ambito internazionale, non si può non sottolineare che spesso, le norme previste originariamente per favorire il rientro ovvero all'arrivo in Italia di importanti categorie

professionali, siano state utilizzate in modo improprio, con finalità elusive, attesa la mancanza del reale trasferimento in Italia.

Ciò ha portato il legislatore ad intervenire necessariamente, con il Decreto legislativo n. 209/2023 e a rivedere il regime delle esenzioni fiscali, con la previsione di criteri molto più drastici e preclusivi: sono stati così introdotti requisiti molto più rigorosi ed in particolare, il beneficio, consistente nell'esenzione fino ad un limite massimo di Euro 600.000 è ora riservato soltanto ai lavoratori che non siano stati fiscalmente residenti in Italia nei tre periodi d'imposta precedenti al rientro, con obbligo di permanenza per almeno cinque anni.

Tale nuovo assetto riflette un mutamento d'indirizzo: il regime per i lavoratori impatriati ritorna ad assumere una funzione meritocratica, lasciando fuori le categorie genericamente "ricche" ma non necessariamente qualificate, per le quali l'accesso all'agevolazione è divenuto assai più complicato, se non precluso.

5.1 IL REGIME FISCALE AGEVOLATO NEI TRASFERIMENTI INTERNAZIONALI: IL CASO CRISTIANO RONALDO ALLA JUVENTUS

La recente sentenza del 15 Maggio 2023 n. 219 della Corte di Giustizia Tributaria di II Grado del Piemonte, riveste fondamentale importanza nell'ambito fiscale-tributario, essendo intervenuta, in relazione ad un famoso caso, quello di Cristiano Ronaldo, sui possibili riflessi fiscali della tassazione dei diritti connessi allo sfruttamento dei diritti di immagine in nell'ottica del regime agevolativo dei neo-residenti. Nella sentenza in esame, la Corte di Giustizia Tributaria, in secondo grado di giudizio, ha respinto l'appello presentato dai legali del calciatore portoghese Cristiano Ronaldo, avverso la decisione che già in primo grado non aveva riconosciuto le sue pretese circa la restituzione dell'Irpef che il calciatore riteneva aver pagato in eccesso, perché già versate nello Stato estero in cui i profitti derivanti dallo sfruttamento dei diritti di immagini erano stati prodotti.⁹⁶

Per meglio comprendere la problematica che ha portato alla storica pronuncia, bisogna fare un passo indietro.

La Juventus riesce a chiudere un clamoroso colpo, portando a Torino uno dei top player del momento, un vero e proprio fenomeno mondiale: il 10 Luglio 2018 viene ingaggiato dal club torinese Cristiano Ronaldo.

Per portarlo via dal Real Madrid sono serviti ben 117 milioni di euro, una cifra che fa subito notizia e che segna un nuovo record per la Serie A: mai nessun acquisto era stato così costoso.

⁹⁶ Vedi S. MASSAROTTI- G. SORCI: *Ronaldo alla Juventus: l'assist al Fisco Italiano per il regime dei "neo – residenti"*, in www.diritto bancario.it, 2019.

Con uno stipendio da 31 milioni di euro netti a stagione, Ronaldo si presenta come una vera e propria icona vivente.

Non è solo un campione in campo, ma un marchio globale: ogni sua mossa fa notizia, ogni sua apparizione sposta equilibri e attira sponsor da ogni parte del mondo.

È molto più di un calciatore: è un fenomeno che trascende lo sport.

Già all'inizio del 2018, quando iniziano a circolare le prime voci su un possibile trasferimento alla Juventus, succede qualcosa di inaspettato anche fuori dal campo: il titolo in borsa del club inizia a salire vertiginosamente: in pochi mesi, le azioni registrano un'impennata del +128%, un balzo storico che porta per la prima volta una società calcistica italiana a far parlare di sé anche a Piazza Affari.

Le casse della Juventus subiscono incrementi con cifre da capogiro, aumentano in maniera esponenziale i seguaci del club sui tutti i social network, l'utilizzo della sua immagine permette di valorizzare ed esportare il club in tutto il Mondo.

Ha inizio il fenomeno CR7 in Italia.

La potenza dell'immagine di Cristiano Ronaldo, i cui diritti sono capaci di generare profitti da capogiro diventano il centro e la ragione del contenzioso tra Cristiano Ronaldo e il Fisco: la pretesa avanzata dal calciatore verteva, difatti, sulla tassazione dei redditi prodotti dallo sfruttamento della propria per il periodo in cui il calciatore è stato residente in Italia, beneficiando del regime dei "neo residenti", in virtù del quale, in ottica agevolativa, redditi prodotti all'estero, di qualsiasi natura, da parte di chi si trasferisce in Italia subiscono una tassazione forfettaria con un'imposta annua di 100mila euro.

In particolare, la posizione di Cristiano Ronaldo, avendo prodotto redditi derivanti dallo sfruttamento di immagine all'estero, apriva ad un contratto normativo: i legali e consulenti del campione muovevano dall'assunto che tali compensi rappresentassero redditi derivanti da lavoro autonomo, ai sensi dell'art. 53, comma 2, lett. b) del TUIR e, come tali, imponibili nel Paese di residenza ai sensi dell'art. 23, comma 2, lett. c).

Si trattava, in sostanza, di accordi legati all'utilizzo dell'immagine per fini pubblicitari o promozionali, su qualsiasi tipo di canale — dalla TV ai social: in più, c'erano degli impegni personali precisi, come presenziare a eventi, fare apparizioni o partecipare ad attività che richiedevano tempo e la presenza fisica diretta dell'interessato.

La sentenza ha fatto chiarezza su un punto importante: i guadagni legati all'immagine personale non possono essere considerati come redditi generati all'estero.

Questo perché la gestione dell'immagine pubblica - soprattutto nel caso di una figura così conosciuta - è legata indissolubilmente alla persona stessa.⁹⁷

La sentenza, tuttavia, ha confermato, come già asserito da tempo, che diritti d'immagine non possano essere considerati come prodotti all'estero, perché l'«attività di gestione dell'immagine pubblica del campione è strettamente correlata proprio alla persona fisica» e, dunque, «al suo luogo di residenza».

⁹⁷ A tal proposito, i Giudici hanno sottolineato, in particolare, come nel "mondo globalizzato", la notorietà di personaggi pubblici – pur potendo originare da attività artistiche e professionali – "... dipende, ormai, in misura assai maggiore, dalla capacità del soggetto interessato di promuovere il proprio personaggio, in modo professionale, sui mezzi di comunicazione di massa, rendendolo un prodotto interessante" come accade, ad esempio, per la figura dell'influencer (categoria in cui è stato "iscritto" dai giudici anche il calciatore in giudizio). È stata quindi valorizzata, nella sostanza, l'autonoma capacità di "promuovere sé stessi" e la propria immagine quale fonte reddituale autonoma, da tenere (ben) distinta rispetto all'attività (calcistica, artistica, ecc.) da cui tale "fama" è (solo inizialmente) promanata.

I redditi in questione, rappresentano, in concreto, una ‘patrimonializzazione’ dell’immagine, la quale, pur verificandosi in un territorio diverso dalla residenza, non è scisso dalla persona, configurandosi come un diritto personale ad uso esclusivo.

Da ciò che deriva che, i redditi prodotti dallo sfruttamento della propria immagine, in qualunque parte del mondo e con qualunque mezzo, vanno considerati come redditi di lavoro autonomo territorialmente prodotti nel Paese di residenza.⁹⁸

Da ciò l’assunto che la *flat tax* prevista per i neo-residenti non si applica ai redditi di sfruttamento dei diritti di immagine, anche se prodotti all’estero, in quanto collegati alla persona e quindi indirettamente anche al territorio di residenza, la cui applicazione avrebbe garantito a Ronaldo un rimborso IRPEF tra i 3,9 e 4,8 milioni di euro, divenuti oggetto del contenzioso.⁹⁹

La riflessione scaturita dal caso in esame apre ad una serie di interrogativi, in quanto, non essendovi una normativa articolata ed adeguata, possono palesarsi soluzioni diversi anche per casi analoghi.

Il problema di fondo riguarda il fatto se lo sfruttamento dei diritti di immagine, che pacificamente riguardano la persona fisica e connessi all’uso personalissimo, siano in grado di influenzare le dinamiche di una società ed aumentarne indirettamente gli introiti.

Come coordinare la normativa nel caso in cui venga contrattualmente previsto la partecipazione a manifestazioni estere e vi sia indirettamente uno sfruttamento dell’immagine da parte dell’atleta?

⁹⁸ Per un commento approfondito della sentenza: “*Dal caso “CR7” indicazioni e conferme per la tassazione dei diritti di immagine degli influencer*” in www.studiomeli.it

⁹⁹ Cfr. P. SCARIONI– A. F. MARTINO, “*Compensi degli sportivi per la cessione del diritto di sfruttamento dell’immagine*”, Corriere Tributario n. 10/2022.

I compensi derivanti possono essere considerati analogamente come redditi autonomi e quindi non deducibili ovvero riconducibili comunque nell'alveo delle prestazioni previste nel contratto?

Ed ancora, tenuto conto della peculiarità della professione sportiva, la quale, soprattutto se praticata a livelli altissimi come nel caso di CR7 - vero e proprio fenomeno mondiale capace di generare introiti da capogiro grazie alla sua immagine – e che comporta continui trasferimenti internazionali, non appare eccessivamente penalizzante applicare *tout court* i principi delineati dalla giurisprudenza di cui sopra?

Trovare una soluzione univoca non è né semplice né scontato, considerati i numerosi interessi coinvolti, del professionista, della società calcistica e dell'Amministrazione finanziaria.

Ciò che appare necessario, è indubbiamente un intervento legislativo in tal senso, che tenga conto da un lato della peculiarità delle attività sportive, anche al fine di incentivare la promozione dello sport a livelli internazionali, componente chiave che si riflette nell'economia del Paese, e allo stesso, dall'altro di conciliare in misura equa i diritti ed i doveri del contribuente con le esigenze impositive dello Stato.

CONCLUSIONI E PROSPETTIVE DI RIFORMA

L'introduzione dell'elaborato si chiude con un interrogativo di fondo.

L'ordinamento sportivo, così peculiare ma strettamente interconnesso e influenzato da quello ordinario, può dirsi veramente autonomo dal punto di vista giuridico, dal momento in cui, nonostante le continue ed affannate Riforme si sono rilevate spesso insufficienti, lasciando ancora in essere una normativa frastagliata e lacunosa?

Alla luce di quanto esposto nell'elaborato, la risposta, forse è No.

L'ordinamento sportivo, così particolare e peculiare, pur rispettando i principi generali costituzionali, non gode, ad oggi, di una piena autonomia normativa, fiscale e giurisdizionale.

Ne deriva che i principi vengono traslati dall'ordinamento giuridico ordinario, in particolar modo quello civilistico, ed applicati al fenomeno sportivo, con la conseguenza di un risultato troppo spesso eccessivamente artificioso, rigoroso e penalizzante, per un ambito che rappresenta, sì, un'importante percentuale del PIL dello Stato, ma altresì, soprattutto, uno strumento di coesione e promozione sociale.

Le soglie particolarmente stringenti previste in ambito fiscale, mal si conciliano, difatti, con lo spirito altruista delle società sportive, specie quelle dilettantistiche che svolgono, di norma, attività non commerciale.

Le numerose agevolazioni fiscali previste dalle affannate e consecutive Riforme iniziate negli anni 2000, mostrano, in effetti, una normativa ancora lacunosa ed insufficiente per un ambito così particolare: la dimostrazione di ciò si estrinseca in maniera preponderante, difatti, nell'uso improprio delle plusvalenze, che si trasformano in una

manomissione dei bilanci sociali e in condotte elusive, volte ad aggirare il fisco e ottenere vantaggi fiscali indebiti.

Ancora, ulteriore criticità normativa è ravvisabile nel fenomeno delle doppie imposizioni, non essendo prevista una chiara normativa di riferimento in relazione sia alla fonte dei redditi prodotti all'estero sia alla loro corretta imputazione, normativa rattoppata da qualche pronuncia giurisprudenziale e dal diritto internazionale, intervenuto con le Convenzioni bilaterali ispirate al modello OCSE.

Attualmente lo sport è un vero e proprio fenomeno internazionale e l'esigenza di una chiara e trasparente normativa si pone come quantomai necessaria per garantire una piena tutela degli sportivi, nonché, conciliare, in modo equo e trasparente la normativa fiscale nazionale, legata ad una pretesa impositiva dello Stato e la libertà contrattuale ed economica degli sportivi.

L'ambizioso progetto di una disciplina coordinata ed esaustiva dell'ambito sportivo, con attenzione al quadro economico e fiscale, non può limitarsi, difatti come accaduto, con un limitato e sommario richiamo ad istituti giuridico-fiscali già presenti nella Legge n. 91 del 1981, ma diventa necessario ampliarne la portata e superare l'ambito ordinario, tenendo conto anche dell'evoluzione sociale che ha visto l'affermazione di nuovi diritti, come quelli televisivi e pubblicitari degli atleti, che assumono una rilevanza importantissima soprattutto per i club, o le figure, di fama internazionale.

Emblematico è stato il caso di Cristiano Ronaldo, analizzato nell'elaborato, a seguito dell'ingaggio della Juventus, che lo ha visto protagonista in una controversia col Fisco italiano in relazione alla doppia imposizione dei redditi prodotti all'estero, derivanti dallo sfruttamento

della sua – esosissima- immagine, controversia instauratasi a seguito della contraddittoria normativa prevista in Italia dal Decreto Internazionalizzazione a vantaggio dei ‘neo-residenti’.

In tal senso una Riforma che definisca ampiamente la normativa dell’ambito sportivo è auspicabile non soltanto per esigenze di certezza del diritto ma soprattutto per ridare, in ossequio ai principi del *Fair Play finanziario*, credibilità al fenomeno sportivo, ormai preponderante sulla scena nazionale ed internazionale.

BIBLIOGRAFIA

1. ALBERTI P., *Ires premiale al 20% per il 2025*, 2024.
2. ARTUSI M.F., *Misure cautelari anche se non tutte le operazioni contestate sono fittizie*, 2020.
3. BAVA F., *Nei bilanci del calcio il principale investimento è nei calciatori*, 2024.
4. BAVA F., *Plusvalenze a specchio nel calcio da porre in essere a condizioni di mercato*, 2024.
5. BAVA F., *Plusvalenze da cessione dei cartellini dei calciatori imponibili ai fini IRAP*, 2024.
6. BAVA F., *Plusvalenze da cessione dei cartellini dei calciatori imponibili ai fini IRAP*, 2024.
7. CAMPANELLA F., *La norma di contrasto al trasferimento della residenza fiscale delle persone fisiche e la sua valenza nel processo penale tra giudizio cautelare e di merito*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 2020.
8. CASTELLANETA M., *La libera circolazione degli sportivi dopo la sentenza Bosman*, in *Il lavoro nella giurisprudenza*, n. 8/1996.
9. CECHELLA C., *Giurisdizione e arbitrato nella riforma del 1981 sullo sport*, *Riv. dir. proc.*, 1995.
10. COCCIA M., DE SILVESTRI A., FORLENZA O., FUMAGALLI L., MUSUMARRA L., SELLI L., *Diritto dello sport*, Le Monnier Università, Firenze, 2004.
11. CONTE D., *Il discrimen tra abuso del diritto ed evasione fiscale: spunti per un inquadramento critico*, 2020.

12. DE FRANCESCO M., *Il Fair Play Finanziario nel Calcio: Analisi e Criticità*, in *Rivista di Diritto ed Economia dello Sport*, 2018.
13. FALSITTA M., *La tassazione delle plusvalenze e delle sopravvenienze nelle imposte sul reddito*, Milano, Giappichelli, 1986.
14. FORNERO L., *Sponsorizzazioni di ASD al vaglio della documentazione del costo e dell'effettività*, 2025.
15. GIANNINI R., *La gestione fiscale delle società calcistiche e i vincoli del fair play finanziario*, in *Rivista della Scuola dello Sport*, n. 3/2020.
16. GIRINELLI A., *Gli statuti degli enti sportivi devono essere conformi al CONI*, 2025.
17. KELSEN H., *H. Kelsen, Reine Rechtslehre. Einleitung in die rechtswissenschaftliche Problematik*, Wien, 1934; trad. it. *Lineamenti di dottrina pura del diritto*, a cura di R. Treves, Einaudi, Torino, 1967.
18. LUISO P., *L'arbitrato sportivo fra ordinamento statale e ordinamento federale* (Nota a Coll. Arb. Padova, 26 ottobre 1990): *Riv. arbitrato*, 1991.
19. LUPI R., *Diritto tributario delle attività economiche*, Milano, Il Mulino, 2021.
20. MAGLIARA A., *Fisco e Sport*, Cap. I *L'ordinamento giuridico sportivo* di P. D'ONOFRIO, Giappichelli, Milano, 2018.
21. MAGLIARO A., CENSI S., *Calcio e fisco: le problematiche nei trasferimenti internazionali*, *Rivista di diritto ed economia dello sport*, 2022.

22. MAGLIARO A., CENSI S., *Si può applicare la c.d. split year clause nelle Convenzioni ove non è espressamente prevista? Il valore del commentario OCSE quale soft law*, 2023.
23. MARANI TORO M., *Problematiche della Legge 91/1981*, in Riv. Dir. Sport., 1983.
24. MARINELLI G., *Alcune prime considerazioni allo schema di decreto sulle ASD/SSD e sul lavoro sportivo*, in *Associazioni e sport*, n. 12/2020.
25. MARTINELLI G., *Sport e terzo settore*, Euroconferencenews, 2018.
26. MASSAROTTI S., SORCI G., *Ronaldo alla Juventus: l'assist al Fisco Italiano per il regime dei "neo – residenti"*, 2019.
27. MASSAROTTO S., *La riforma dell'ordinamento sportivo e la nuova regolamentazione degli agenti sportivi: le incertezze fiscali sull'inquadramento dei compensi*, in Riv. telematica di diritto tributario, 2021.
28. MODUGNO F., *Legge – ordinamento giuridico – pluralità degli ordinamenti*, Giappichelli, Milano, 1985.
29. MOINE F., NAPOLITANO F., *Nuovi contratti di lavoro sportivo al vaglio di ASD e SSD*, 2023.
30. NEGRO M., *Rilevanza fiscale delle indennità risarcitorie secondo la causa del danno*, 2021.
31. NICOLOSI F., *Il punto su...la nuova residenza fiscale delle persone fisiche*, 2024, in Riv. Tributaria online.
32. RICCARDELLI N., *Quale convenienza per gli enti sportivi dilettantistici ad assumere la qualifica di ETS? Terzo settore, non profit e cooperative*, Eutekne 1, 2023.

33. RIDOLFI A, *Perché il principio di realizzazione non basta più?*, articolo in ASSOCIAZIONE LAUREATI ECONOMIA, 2009.
34. ROSSI A., *Finanza sportiva e trasparenza nei trasferimenti calcistici*, in Rivista di Diritto ed Economia dello Sport, 2016.
35. RUBINO DE RITIS M., *Società di calcio: plusvalenze fittizie e contratti U.F.O. (Unidentified Footballer Object)*, 2023.
36. SACCHETTO C., *La residenza fiscale delle persone fisiche ed il principio di tassazione su base mondiale alla prova del XXI secolo: critica della disciplina vigente e prospettive di riforma*, in Riv. trimestrale di diritto tributario, Fascicolo 4-2023.
37. SACCHETTO C., *La residenza fiscale delle persone fisiche ed il principio di tassazione su base mondiale alla prova del XXI secolo: critica della disciplina vigente e prospettive di riforma*, in Riv. trimestrale di diritto tributario, Fascicolo 4-2023.
38. SASSU G., *La tassazione forfettaria degli HNWI neo-residenti in Italia*, in Novità fiscali, 2018.
39. SCARIONI P., MARTINO A.F., *Compensi degli sportivi per la cessione del diritto di sfruttamento dell'immagine*, Corriere Tributario n. 10/2022.
40. SFERRAZZA M., *Il vincolo di giustizia: natura ed effetti alla luce dell'attuale quadro normativo*, in Rivista di diritto ed economia dello sport, V Fascicolo, 2019.
41. TRAVERSA E., *Lo scambio di informazioni tributarie: gli updates dell'art. 26 del modello Ocse ed i progressi in direzione dello scambio automatico come standard internazionale*, in Riv. Trim. di Diritto Tributario, Fascicolo 1-2016.

42. VILLANI M., *Abuso del diritto secondo la recente Giurisprudenza della Corte di Cassazione*, 2018.
43. ZAULI B., *Dilettantismo e professionismo nello sport*, in Riv. dir. sport., 1955.

SITOGRAFIA

1. www.liguria.coni.it
2. www.edusport.loescher.it
3. www.guidaolimpiadi.it
4. www.coni.it
5. www.diritto.it
6. www.Eutekne.info
7. www.brocardi.it
8. www.scuoladimagistratura.it
9. www.documenti.camera.it
10. www.fondazioneoic.it
11. www.treccani.it
12. www.wikipedia.it
13. www.dirittobancario.it
14. www.giustiziacivile.com
15. www.studiomeli.it
16. www.foro.it
17. www.agenziadelleentrate.gov.it
18. www.rivistadidirittotribuatrio.it