

## LA TASSAZIONE DEGLI ATLETI

di Elena Mattesi\*

### Introduzione di Gaetano Veneto

*Con questo saggio la nostra Rivista, in sintonia con le sue finalità e con la stessa ragion d'essere del Centro Studi di Diritto dei Lavori, apre le porte ad una concreta collaborazione con professionisti operanti in altri campi della cultura e della attività pratica nel mondo, appunto, "dei Lavori".*

*Elena Mattesi, giovane ed impegnata commercialista che esercita la sua attività a Roma e, ormai con successo, in tutto il Paese, non dimentica le sue origini di tarantina doc.*

*Dopo aver proposto due elaborati sul tema della tassazione degli atleti e, a monte, sulla configurazione dell'attività lavorativa sportiva dei professionisti, Elena Mattesi nuota nel mare, oggi agitato più di prima, della configurazione della attività lavorativa sportiva dei professionisti, invadendo, invero con notevole sensibilità ed altrettanto approfondimento critico, il "campo" (per rimanere nella metafora calcistica) del Diritto Sportivo e, più in generale, del Diritto del Lavoro.*

*Con questo primo contributo la Rivista invita ad un dibattito sul tema commercialisti, fiscalisti, giuslavoristi ma, soprattutto, chiede di allargare ad altri professionisti la partecipazione a discutere, criticare e proporre temi e problemi delle diverse categorie così come convulsamente si propongono in un Paese oggi alla ricerca di certezze, prospettive e nuove occasioni di partecipazione attiva per una migliore società.*

---

\* Il presente saggio ripropone, unificati e parzialmente ridotti, due elaborati già pubblicati dall'autrice sulla rivista *Il Fisco* (fascicoli nn.11 e 12 anno 2011), a cui va il ringraziamento di questa Redazione.

### PARTE PRIMA: GLI ATLETI PROFESSIONISTI

SOMMARIO: 1. Premessa. 2. Le attività di lavoro sportivo dipendente: A. Profili generali di imposizione ai fini IRPEF; B. L'individuazione delle somme e valori concorrenti alla determinazione del reddito di lavoro sportivo dipendente; C. L'imponibilità dei corrispettivi connessi allo sfruttamento dell'immagine dell'atleta. 3. Le attività di lavoro sportivo autonomo: A. Profili generali di imposizione ai fini Irpef; B. IRAP; C. IVA.

#### 1. Premessa

L'individuazione delle modalità di tassazione dei redditi originati dalle prestazioni sportive professionistiche presuppone necessariamente l'analisi della natura del sotteso rapporto di lavoro.

Al riguardo, si osserva allora che il lavoro sportivo professionistico, disciplinato dalla legge 23 marzo 1981, n. 91, è principalmente caratterizzato - oltre che dalla sua obbligatoria rispondenza a determinati modelli formali, individuati dal CONI e dalle rispettive Federazioni sportive nazionali - dall'onerosità e dalla continuità della prestazione sportiva. Inoltre, il rapporto di lavoro sportivo professionistico deve essere stipulato per iscritto tra lo sportivo (atleta, direttore sportivo, allenatore) e la società destinataria delle sue prestazioni; società che, peraltro, deve essere obbligatoriamente costituita nella forma di società per azioni o a responsabilità limitata.

Con specifico riferimento alla situazione degli atleti professionisti, l'art. 3 della citata legge n. 91/1981 presume, poi, che il relativo contratto sia riconducibile all'ambito del rapporto di lavoro subordinato; pur potendosene ammettere, al ricorrere di talune condizioni stabilite

dalla legge, la diversa qualificazione nell'ambito del lavoro autonomo<sup>1</sup>.

Premesso quanto sopra, vengono esposte di seguito alcune particolarità sul regime tributario dei compensi derivanti dalle prestazioni sportive rese dagli atleti professionisti.

## 2. Le attività di lavoro sportivo dipendente

### A. Profili generali di imposizione ai fini IRPEF

Qualora, come sopra accennato, il contratto stipulato tra un'atleta professionista e la società sportiva sia riconducibile all'ambito del lavoro subordinato, ne consegue che la tassazione dei relativi redditi deve avvenire in base alle disposizioni recate dall'art. 49 D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917 e ss. (di seguito, Tuir) in materia di redditi di lavoro dipendente.

In detta circostanza, dunque, il reddito percepito dallo sportivo professionista, in denaro o sotto forma di c.d. "*fringe benefit*", deve essere assoggettato ad imposizione reddituale tramite ritenute alla fonte prelevate dalla società sportiva, che opera quale sostituto d'imposta ex art. 23 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Dette ritenute, peraltro, devono essere regolarmente effettuate anche nelle ipotesi in cui gli sportivi professionisti non siano fiscalmente residenti in Italia. Ed infatti, a meno dell'esistenza di una convenzione bilaterale che consenta di disapplicare le ritenute alla fonte, la società sportiva è comunque obbligata alla loro effettuazione

<sup>1</sup> Dette condizioni consistono nella ricorrenza di 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".

all'atto della corresponsione dei redditi; ferma restando, ovviamente, la possibilità che le stesse ritenute siano riconosciute nello Stato estero di residenza fiscale dell'atleta quali importi concorrenti alla determinazione del credito per imposte estere a suo favore<sup>2</sup>.

### B. L'individuazione delle somme e valori concorrenti alla determinazione del reddito di lavoro sportivo dipendente

1. Quanto alla determinazione della base imponibile ad Irpef, si osserva che, tenuto conto degli accordi assunti in sede di stipulazione del contratto di lavoro sportivo professionistico, la stessa è composta dalle retribuzioni in denaro e dai compensi in natura ("*fringe benefit*") percepiti dall'atleta in ciascun anno d'imposta, da determinarsi secondo le valorizzazioni e le eventuali esclusioni desumibili dal contenuto dell'art. 51 Tuir.

Analogamente a quanto accade per la generalità dei lavoratori dipendenti, vanno quindi assoggettati ad Irpef le somme ed i valori percepiti in relazione allo svolgimento del rapporto di lavoro sportivo; quali, a titolo esemplificativo, gli stipendi, le utilità in natura ed i premi aggiuntivi corrisposti direttamente dalla società sportiva di appartenenza<sup>3</sup>.

Con specifico riguardo all'ambito del calcio professionistico, si segnala peraltro che, a detta di una parte della giurisprudenza, rientrerebbero nell'ambito dei citati "*fringe benefit*" assoggettabili ad imposizione Irpef anche le somme eventualmente corrisposte dalle società sportive, in luogo del calciatore, a favore del procuratore che lo abbia assistito in occasione della stipulazione del contratto di lavoro sportivo.

<sup>2</sup> A conferma, cfr. Ris. Min. 28 marzo 1975, n. 12/934.

<sup>3</sup> La concreta tassazione dei c.d. "premi salvezza" corrisposti al termine di un campionato sportivo, peraltro, può essere affermata in considerazione dell'eventuale origine contrattuale della corresponsione; mentre andrebbe negata qualora il premio sia stato erogato con puro spirito di liberalità da parte della società sportiva. Sulla questione, cfr. Cassazione 25 febbraio 2008, n. 4722.

A tale conclusione, infatti, è giunta la Commissione Tributaria Provinciale di Roma, con sentenza 18 gennaio 2010, n. 1, che - anche in considerazione delle norme regolamentari dell'esercizio di attività da parte degli agenti dei calciatori - ha stabilito l'afferenza delle menzionate somme esclusivamente alla sfera di interesse dell'atleta. In tal senso, si è infatti evidenziata l'impossibilità che l'agente possa contemporaneamente svolgere, in sede di stipulazione di un contratto di lavoro, attività a favore sia del calciatore che della società sportiva: e ciò in base alla vigenza di una norma atta ad evitare l'emersione di potenziali situazioni di conflitto di interessi.

Quanto sopra con la conseguenza di affermare, oltre che l'assoggettamento ad imposizione Irpef in capo al calciatore, anche l'obbligo di effettuazione della ritenuta alla fonte su detto '*fringe benefit*', da parte della società di calcio che abbia materialmente corrisposto all'agente il compenso pattuito.

2. Per quanto attiene, poi, il trattamento tributario dei premi e delle erogazioni in natura che siano eventualmente corrisposti agli atleti professionisti da altri enti - in occasione, ad esempio, della partecipazione alla squadra nazionale impegnata in eventi sportivi internazionali - si è conformemente concluso in giurisprudenza che gli stessi, poiché non derivanti dall'originario rapporto di lavoro con la società sportiva di appartenenza, non sono qualificabili tra i redditi di lavoro dipendente.

E' questo, ad esempio, il caso delle sentenze di Cassazione 1° marzo 1990, n. 1549, 20 aprile 1990, n. 3303 e 14 giugno 1999, n. 5866, che, in senso opposto rispetto a quanto era stato dapprima affermato dall'Amministrazione Finanziaria<sup>4</sup>, hanno negato la possibilità che il rapporto di lavoro subordinato in essere con la società sportiva possa permanere anche qualora l'atleta svolga episodiche attività sportive a favore della Federazione nazionale: e ciò considerando che non è

comunque possibile ipotizzare l'esistenza di un teorico 'distacco' dell'atleta/lavoratore da parte della società sportiva a favore della Federazione nazionale<sup>5</sup>.

In tali circostanze, i compensi, in denaro o in natura, percepiti dall'atleta professionistico sono stati perciò ricondotti, tenuto anche conto della possibile qualificazione in tal senso desumibile dal contenuto dell'art.3, comma 2, lettera a) Legge n. 91/1981, al diverso ambito dei redditi di lavoro autonomo, con conseguente applicabilità delle ritenute alla fonte previste dal D.P.R. n. 600/1973 per detta tipologia di redditi.

La circostanza, inoltre, che detti importi siano normalmente corrisposti in connessione al raggiungimento di un certo risultato sportivo (c.d. 'premi partita'), perciò compensando la bravura dell'atleta professionista nel perseguimento del miglior risultato agonistico, ha portato ad escludere che sui premi in commento possa essere applicata la ritenuta a titolo d'imposta (20%) prevista dall'art. 30, comma 2, D.P.R. n. 600/1973, prevista per le vincite conseguite nel corso di competizioni sportive.

Ed infatti, si è ritenuto che detto regime di tassazione, tipicamente riferibile all'esercizio di attività sportive dilettantistiche, possa riguardare soli i premi corrisposti, con spirito di liberalità, da parte di soggetti non legati da rapporti di lavoro con l'atleta; né operanti nell'ambito della manifestazione sportiva (qual è il caso, ad esempio, dei premi assegnati dalle autorità, o messi in palio dai tifosi, ecc.).

Qualora non ricorrano dette ipotesi, i premi corrisposti agli atleti professionisti in caso di vittoria in determinate competizioni sportive vanno assoggettati a tassazione Irpef in modo ordinario, data la loro riconducibilità all'ambito delle attività sportive normalmente esercitate dagli stessi atleti<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> Sulla questione, vedasi anche Comm. Trib. I° grado Roma 24 febbraio 1994, n.90194 e Comm. Trib. II° grado Roma 1° agosto 1994, n. 632.

<sup>6</sup> Sulla questione, vedasi in prassi Circ. Min. 3 luglio 1986, n. 27/8/420, Ris. Min. 5 aprile 1984, n. 8/398

<sup>4</sup> Cfr. Ris. Min. 5 aprile 1984, n. 8/398.

### ***C. L'imponibilità dei corrispettivi connessi allo sfruttamento dell'immagine dell'atleta***

Oltre alla casistica illustrata, si segnala altresì l'esistenza, nell'ambito delle attività di controllo fiscale, di una prassi, cui ha sostanzialmente aderito la giurisprudenza, tesa all'inclusione nella base imponibile Irpef, di tutte le utilità derivanti agli sportivi professionisti dallo sfruttamento della propria immagine o del proprio nome.

In particolare - preso atto dell'esistenza di un 'diritto all'immagine' degli atleti professionisti, i cui proventi vengono normalmente convogliati in società specializzate nella relativa gestione in esclusiva (società *sponsor*) - gli uffici accertatori hanno talvolta presunto l'esistenza di fenomeni di interposizione fittizia ex art. 37 D.P.R. n. 600/1973. Si è pertanto concluso che i corrispettivi connessi allo sfruttamento dell'immagine degli atleti professionisti, benché percepiti da dette società *sponsor*, rappresentano vere e proprie integrazioni stipendiali, imponibili nella determinazione dell'Irpef dovuta dagli atleti e assoggettabili a ritenuta alla fonte da parte della società sportiva.

Tale ricostruzione è desumibile, ad esempio, dalla lettura delle sentenze Comm. Trib. Reg. Napoli 9 giugno 2004, n. 55 e Cassazione 26 febbraio 2010, n. 4737, che hanno affermato, ricorrendo anche alla fattispecie tributaria dell'abuso del diritto, la legittima riconducibilità dei proventi derivanti dallo sfruttamento dei diritti di immagine alla situazione tributaria degli atleti professionisti, quali vere e proprie integrazioni degli ingaggi stabiliti con la società sportiva.

La sensibilità dell'Amministrazione Finanziaria rispetto a tali possibili forme elusive è, peraltro, confermata dalla circostanza che l'art. 35, comma 35-*bis*, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito in legge 4 agosto 2006, n. 248, ha introdotto a

e Ris. Min. 26 novembre 1981, n. 12/062; e, in giurisprudenza, Cassazione 14 giugno 1999, n.5866 e Comm. Trib. I° grado Milano 9 aprile 1986, n. 38082.

carico delle società di calcio professionistiche l'obbligo di trasmissione all'Agenzia Entrate dei contratti di lavoro stipulati con gli atleti professionisti, nonché dei contratti di sponsorizzazione in relazione ai quali la società sportiva percepisce somme per lo sfruttamento dei diritti di immagine degli stessi atleti.

### ***3. Le attività di lavoro sportivo autonomo***

#### ***A. Profili generali di imposizione ai fini IRPEF***

Come è stato già accennato in fatto, le prestazioni sportive svolte dagli atleti professionisti a favore delle società sportive possono essere ricondotte anche all'ambito del lavoro autonomo, qualora ricorrano determinate caratteristiche di loro svolgimento, tali da escludere la sussistenza di vincoli di subordinazione.

Dette caratteristiche, individuate dal legislatore nell'art. 3, comma 2, legge n. 91/1981, attengono sostanzialmente alle modalità temporali di resa delle prestazioni sportive dell'atleta professionista a favore della società sportiva; e sono sostanzialmente individuabili nella mancanza di obblighi di frequenza delle sedute di allenamento, nella prestazione di attività per una singola manifestazione o per più eventi tra loro collegati, nella disponibilità continuativa a favore della società sportiva per un tempo non superiore a otto ore settimanali (oppure a cinque giorni al mese, o a trenta giorni all'anno).

Ricorrendo dette circostanze fattuali, l'attività di lavoro sportivo è considerata di tipo autonomo, con conseguente applicabilità del regime di imposizione reddituale Irpef tipico dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

Dato il rinvio disposto dall'art.15 legge n. 91/1981, la vigente formulazione dell'art. 53, comma 3, Tuir stabilisce infatti che "*Per i redditi derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo, di cui alla legge 23 marzo 1981, n.91, si applicano le disposizioni relative ai redditi indicati alla*

lettera a) del comma 2”): vale a dire, quelle attualmente riconducibili all'ambito dei rapporti assimilati a quelli di lavoro dipendente ex art.50, comma 1, lettera c-bis, Tuir<sup>7</sup>.

Conseguentemente, detti redditi - la cui determinazione è del tutto analoga a quelli derivanti dal lavoro sportivo dipendente illustrato sub 2) - devono essere assoggettati a ritenuta alla fonte da parte dell'ente erogante, da determinarsi, ex art. 24 D.P.R. n. 600/1973, in base all'aliquota d'imposta applicabile sul reddito complessivo dell'atleta professionista.

In ipotesi, invece, di corresponsione delle somme a favore di atleti non residenti, la misura della ritenuta, da considerarsi a titolo d'imposta, è pari al 30% (cfr. art. 24, comma 1-ter, D.P.R. n. 600/1973).

Ad avviso dell'Amministrazione Finanziaria, detta ritenuta del 30% va, peraltro, applicata sull'intero importo dei compensi corrisposti agli atleti professionisti, a condizione che la prestazione sportiva sia svolta interamente nel territorio dello Stato italiano.

Qualora, invece, essa venga resa anche in Stati esteri con i quali siano in vigore convenzioni bilaterali che dispongano la tassazione nel territorio di prestazione delle attività, è legittima l'applicazione della ritenuta del 30% sulla parte dei compensi proporzionalmente corrispondenti alla svolgimento di attività sportive in Italia<sup>8</sup>.

### B. IRAP

Nonostante la generica riconducibilità al lavoro autonomo, i compensi connessi alla resa di prestazioni da parte di atleti professionisti che non siano vincolati da rapporti di lavoro subordinato non sono imponibili ai fini Irap.

Quanto sopra deriva dalla circostanza per cui, ex art.3, comma 1, lettera c),

<sup>7</sup> A conferma, vedasi Circ. Min. 7 ottobre 1981, n. 28/332710.

<sup>8</sup> Sulla questione, cfr. Ris. Agenzia Entrate 16 giugno 2006, n. 79/E, che ha analizzato il caso delle prestazioni rese da ciclisti professionisti in più Stati.

D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, tra le attività di lavoro autonomo rilevanti ai fini del tributo non sono comprese quelle derivanti dalle collaborazioni coordinate e continuative, bensì solo quelle connesse all'esercizio di arti e professioni “tipiche” ex art. 53, comma 1, Tuir.

D'altra parte, si ritiene che il fatto che l'attività degli atleti professionisti sia svolta esclusivamente a titolo personale comporterebbe, di per sé, l'esclusione dall'ambito di applicazione del tributo in commento, per evidente difetto del requisito dell'autonoma organizzazione stabilito dall'art. 2 D.lgs. n. 446/1997.

### C. IVA

In linea di principio, le attività di lavoro sportivo 'autonomo', poiché riconducibili alle collaborazioni coordinate e continuative, non sono rilevanti ai fini IVA, per espressa previsione dell'art. 5, comma 2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Ciò a meno che, ovviamente, l'atleta professionista non svolga altre attività di lavoro autonomo soggette ad IVA, che possano attrarre nell'ambito di rilevanza ai fini del tributo anche quelle di tipo sportivo.

Sulla questione, ad esempio, si è ritenuto in giurisprudenza che siano imponibili ai fini IVA i compensi percepiti da uno sportivo professionista mediante assunzione di contratti di sponsorizzazione a grande valenza economica e commerciale; e ciò indipendentemente dal fatto che detti contratti siano stati conclusi con il supporto di una società incaricata dello sfruttamento del diritto di immagine dell'atleta.

In tal senso, si è infatti espressa la sentenza di Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna 17 maggio 2005, n. 53, che è pervenuta a detta conclusione per una fattispecie in cui l'atleta si era comportato quale vero e proprio *dominus* dei contratti, assumendo in proprio il novero delle obbligazioni da essi derivanti.

## PARTE SECONDA: GLI ATLETI DILETTANTI

SOMMARIO: 1. Premessa. 2. Le agevolazioni reddituali per gli atleti dilettanti. 3. L'assoggettamento ad Irpef delle attività "diverse" da quelle sportive dilettantistiche. 4. IRAP. 5. IVA.

### 1. Premessa

Differentemente rispetto a quanto avviene in ambito professionistico, le attività degli sportivi dilettanti difettano di una specifica disciplina normativa che ne stabilisca i contenuti e le modalità di esercizio.

Questa lacuna normativa fa sì, pertanto, che la loro individuazione avvenga in via residuale rispetto al lavoro sportivo professionistico; e cioè, in base al riscontro dell'assenza dei criteri formali che normalmente presiedono all'esercizio delle attività sportive in forma professionistica, in base alla legge 23 marzo 1981, n. 91.

Tenuto conto di quanto stabilito dall'ordinamento del CONI e delle singole Federazioni sportive nazionali, si può, in effetti, affermare che, in linea di principio, l'attività sportiva dilettantistica è tale se la Federazione di appartenenza non ne abbia formalmente previsto, all'interno del proprio statuto, una modalità di possibile esercizio in ambito professionistico. Tale opzione, che può essere assunta dalla Federazione nazionale anche in considerazione della scarsa rilevanza economico-lucrativa del fenomeno, comporta, come logica conseguenza, che l'esercizio della stessa attività sportiva non debba obbligatoriamente svolgersi nelle rigorose forme stabilite dalla citata legge n. 91/1981 per lo sport professionistico.

Tuttavia, detta modalità di individuazione non sembra attualmente sufficiente per poter compiutamente discriminare le attività sportive professionistiche rispetto a quelle dilettantistiche. Sotto il profilo della rilevanza reddituale, ad esempio, è del tutto evidente che le attività degli atleti professionisti non siano diverse rispetto a

quelle rese dagli sportivi che, unicamente ai fini formali, sono considerati "dilettanti".

Quanto appena riferito, d'altra parte, trova diretta conferma nelle osservazioni della giurisprudenza comunitaria, che ha ripetutamente affermato che la qualificazione attribuita dalle federazioni sportive nazionali non basta per escludere che gli sportivi dilettanti possano esercitare attività economiche, in linea di principio riconducibili alle prestazioni di servizi retribuite<sup>9</sup>.

Detta considerazione, poi, è ulteriormente riscontrabile sia nelle norme di attuazione dell'ordinamento del CONI, laddove si stabilisce che l'atleta non professionista debba svolgere la propria attività in conformità alle regole della propria disciplina sportiva, senza limitazioni di ordine economico; sia in quella giurisprudenza che, con specifico riguardo all'ordinamento sportivo italiano, ha stabilito la possibile sussistenza di un vero e proprio rapporto di lavoro sportivo, qualora le prestazioni degli atleti dilettanti siano remunerate tramite corrispettivi aggiuntivi rispetto ai semplici rimborsi spese<sup>10</sup>.

La dottrina, infine, ha osservato che l'esercizio a titolo oneroso e con carattere di continuità di una certa attività sportiva - che configura l'indubbia emersione del lavoro sportivo professionistico ex art. 2 legge n. 91/1981 - potrebbe ben caratterizzare anche l'attività sportiva dilettantistica, con dirette conseguenze sulla qualificazione del sotteso contratto,

<sup>9</sup> Sulla questione, vedasi, tra le altre, Corte Giustizia CE 11 aprile 200, cause riunite C-51/96 e C-191/97, ove si è evidenziato che "a seguito della recente evoluzione della pratica sportiva, la distinzione tra un dilettante e un atleta professionista si sarebbe attenuata. Gli sportivi ad altro livello potrebbero percepire, oltre a sussidi o altri aiuti, redditi più consistenti in ragione della notorietà di cui godono, in modo che essi fornirebbero prestazioni a carattere economico".

<sup>10</sup> Sul punto, vedasi a conferma Tribunale Trento 27 ottobre 2008; e, con riguardo alla legittimità della pattuizione di un compenso a favore di un allenatore di una squadra di calcio dilettante, Cassazione 27 gennaio 2010, n. 1713.

quale rapporto di lavoro, subordinato o autonomo<sup>11</sup>.

Pur prescindendo, allora, dall'analisi della possibile influenza del diritto sportivo sull'ordinamento giuslavoristico o su quello tributario, si può indubbiamente affermare che anche l'esercizio delle attività sportive formalmente riconducibili all'ambito dilettantistico sia spesso caratterizzato da un'organizzazione di risorse, personali e materiali, non diversa rispetto all'ambito professionistico.

Sotto questo profilo, dunque, l'attività sportiva dilettantistica - apparentemente caratterizzata da mere finalità ludiche - assume una notevole rilevanza ai fini economici, con le conseguenze tributarie a carico dei suoi protagonisti, distintamente esposte di seguito.

## 2. Le agevolazioni reddituali per gli atleti dilettanti

In linea di principio, il legislatore riconosce alcune agevolazioni fiscali a favore dei soggetti che operano nell'ambito dello sport c.d. 'dilettantistico', siano essi gli atleti che gli enti organizzatori delle attività sportive in commento.

Con specifico riguardo agli atleti, tenuto conto della riferita impossibilità che i relativi rapporti siano formalmente riconducibili tra quelli di lavoro (subordinato o autonomo), si è stabilito che le somme percepite in connessione all'esercizio delle attività sportive dilettantistiche siano qualificabili tra i redditi diversi disciplinati dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, Tuir),

<sup>11</sup> In tal senso, vedasi MUSUMARRA, *La qualificazione degli sportivi professionisti e dilettanti nella giurisprudenza comunitaria*, in Rivista di Diritto ed Economia dello Sport, 2005, I, p. 40; e, in giurisprudenza, TAR Lazio 12 maggio 2003, n. 4103, che ha testualmente osservato "appare difficile configurare come dilettantistica un'attività sportiva comunque connotata dai due requisiti richiesti dall'art. 2 ("remunerazione comunque denominata" e continuità delle prestazioni) per l'attività professionistica".

imponibili ai fini Irpef in misura agevolata. In tal senso, si prevede:

➤ in primo luogo, che rientrano tra detti redditi diversi "le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi (...) erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'Unione Nazionale per l'Incremento delle Razze Equine (UNIRE), dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegue finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto" (art. 67, comma 1, lettera m), Tuir);

➤ in secondo luogo, che tali redditi non concorrono alla determinazione del reddito imponibile fino all'importo di Euro 7.500,00 annui (art.69, comma 2, primo periodo, Tuir); e che, inoltre, sono soggetti ad una ritenuta alla fonte a titolo di imposta Irpef (23%), effettuata dall'organismo sportivo che procede dalla corresponsione, sulla parte di reddito eccedente tale limite e fino al massimo di Euro 28.158,28;

➤ da ultimo, che non sono comunque rilevanti ai fini reddituali Irpef i rimborsi percepiti dagli atleti a copertura delle spese documentate per vitto, alloggio e trasporto, sostenute in occasione di prestazioni sportive effettuate dagli atleti 'in trasferta', cioè fuori dal territorio comunale (art. 69, comma 2, secondo periodo, Tuir).

Le predette agevolazioni, originariamente applicabili solo per i soggetti concretamente partecipanti alla manifestazione sportiva dilettantistica - quali gli atleti, gli allenatori, i giudici di gara, il personale sanitario ed i dirigenti dell'organismo sportivo direttamente impegnati nelle attività sportive<sup>12</sup>) - sono state estese anche a favore delle persone che operano anche collateralmente rispetto all'evento sportivo.

E' questo, ad esempio il caso:

<sup>12</sup> Vedasi, a conferma, Ris. Agenzia Entrate 26 marzo 2001, n. 34.

➤ sia delle attività svolte dai preparatori atletici, degli assistenti e degli insegnanti che svolgono attività funzionali alla realizzazione di una manifestazione sportiva dilettantistica, pur non partecipandovi direttamente. Anche i compensi percepiti a fronte di attività, a seguito dell'interpretazione resa dall'art. 35, comma 5, D.L. 30 dicembre 2008, n. 207, convertito in legge 27 febbraio 2009, n. 14, sono tassabili ai fini Irpef con le modalità stabilite dal combinato disposto dei menzionati artt. 67 e 69 Tuir;

➤ sia delle attività di collaborazione amministrativa svolte a favore degli organismi sportivi dilettantistici, (qual è il caso, ad esempio, del personale di segreteria), i cui compensi sono tassati in modo analogo a quelli degli atleti, per espressa previsione del citato art. 67, comma 1, lettera m), ultimo periodo, Tuir.

Peraltro, l'effettiva spettanza delle agevolazioni tributarie sopra illustrate opera a condizione che, in buona sostanza, le attività degli atleti siano svolte in ambito elusivamente dilettantistico. Si desume, infatti, dal contenuto del Tuir che:

- l'attività agevolabile deve essere formalmente riconducibile a quelle di tipo dilettantistico, in base all'ordinamento della rispettiva Federazione sportiva;

- i compensi, indennità o rimborsi devono essere corrisposti all'atleta direttamente dal CONI, dalle Federazioni sportive o da qualsiasi altro organismo sportivo che persegua finalità sportive dilettantistiche (qual è il caso, ad esempio, delle società o associazioni sportive dilettantistiche, riconosciute dagli enti di riferimento).

Alla luce di quanto sopra, dunque, non v'è dubbio, ad esempio, che le indennità erogate dalla società sportiva dilettantistica a fronte dell'impegno dell'atleta nel corso di un campionato di calcio dilettanti siano riconducibili al sopra illustrato ambito dei redditi diversi; e siano perciò tassabili con le modalità agevolate finora illustrate.

### 3. *L'assoggettamento ad Irpef delle attività "diverse" da quelle sportive dilettantistiche*

1. Le agevolazioni tributarie descritte sub 2., invece, non possono essere applicate qualora le attività dell'atleta dilettante siano rese in difetto dei requisiti indicato dall'art. 67 Tuir.

E' questa, ad esempio, l'ipotesi in cui un calciatore dilettante sia remunerato, anche occasionalmente, da una società di calcio professionistica, a fronte della partecipazione ad una singola manifestazione sportiva; oppure, in cui un atleta dilettante riceva compensi derivanti dallo sfruttamento della propria immagine, anche in occasione di eventi diversi rispetto a quelli sportivi.

Ricorrendo tali diverse ipotesi, tutti i compensi percepiti dall'atleta dilettante - non potendo essere assoggettati ad Irpef quali redditi diversi, per difetto delle condizioni previste dal citato art.67, comma 1, lettera m), Tuir - vanno necessariamente tassati tramite loro riconduzione in un'altra delle categorie reddituali previste dal Tuir.

A tal riguardo, si osserva allora che l'Amministrazione Finanziaria - commentando la previgente Legge 28 marzo 1986, n. 157 - ebbe a chiarire che le somme percepite da un atleta in difetto delle condizioni che ne consentivano un trattamento fiscale agevolato dovevano essere ricondotte, in linea di principio, all'ambito delle attività di lavoro autonomo occasionali, attualmente disciplinato dall'art. 67, comma 1, lettera l), Tuir<sup>13</sup>.

Detta interpretazione, in effetti, è formalmente corretta se si considera che sono riconducibili alla diversa categoria del reddito di lavoro autonomo esercitato in forma abituale solo i compensi per le attività sportive di tipo professionistico; cioè, quelli emergenti per effetto di un rapporto di lavoro sportivo "formale", la cui ricorrenza è stata radicalmente negata fin dalla premessa, in considerazione della mancata rispondenza dello sport

<sup>13</sup> Cfr. Circ. Min. 3 luglio 1986, n. 27/8/420.

dilettantistico ai requisiti dettati dalla stessa legge n. 91/1981.

Ne consegue, pertanto, che, fuori dalle circostanze individuate sub 2., le somme percepite dall'atleta dilettante vanno necessariamente assoggettate ad Irpef quali redditi di lavoro autonomo occasionale, mediante inclusione dei rispettivi compensi lordi nel Rigo RL 15 del Modello Unico.

Alla concreta determinazione del reddito imponibile in capo all'atleta, ex art. 71, comma 2, Tuir, si perviene, poi, tenendo conto della possibile deducibilità delle spese direttamente inerenti all'attività sportiva (quali, ad esempio, viaggi e trasporti, allenamenti, sedute fisioterapiche, attrezzature sportive, compensi dovuti al proprio agente, ecc.); spese che vanno indicate nella colonna 2 del medesimo Rigo RL 15 del Modello Unico.

Si osserva, inoltre, che i redditi per lavoro autonomo occasionale percepiti da parte di un atleta fiscalmente residente in Italia devono necessariamente includere anche quelli relativi alle attività sportive prestate all'estero.

Qualora l'atleta, ricorrendo detta circostanza, abbia subito l'assoggettamento ad imposizione anche nello Stato estero di svolgimento delle attività, dette imposte devono essere accreditate in sede di determinazione dell'Irpef dovuta in Italia, in base a quanto previsto dal vigente art. 165 Tuir sul credito per imposte assolte all'estero.

2. Una diversa modalità di assoggettamento ad imposizione Irpef, inoltre, si applica anche con riguardo ai premi che siano percepiti dagli atleti dilettanti nel corso di una competizione sportiva, in relazione alla vittoria conseguita o in funzione di un riconoscimento ufficiale della propria abilità sportiva.

A condizione che, infatti, la manifestazione sia svolta in ambito dilettantistico, la tassazione di detti premi può legittimamente avvenire mediante la sola applicazione della ritenuta a titolo d'imposta Irpef (20%), prevista dall'art. 30,

comma 2, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600<sup>14</sup>.

#### 4. IRAP

In linea di principio, le somme percepite dagli atleti dilettanti in conseguenza dell'esercizio delle attività illustrate sub 2) e 3) non sono imponibili ad IRAP.

Nonostante che, come accennato in premessa, dette attività siano riconducibili all'ambito delle prestazioni di servizi retribuite, le stesse, in effetti, risultano sostanzialmente prive degli ulteriori requisiti previsti dalla legge.

Si ricorda, infatti, che, ex art. 2 D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, sono rilevanti ai fini del tributo le prestazioni di servizi che - oltre ad essere autonomamente organizzate, cioè dotate di una funzionalità aggiuntiva rispetto all'apporto del singolo prestatore - siano esercitate anche in modo abituale.

Ebbene, sotto il profilo dell'organizzazione, è abbastanza intuitivo concludere nel senso della carenza del requisito, dato che l'attività sportiva viene rese a titolo esclusivamente personale.

Quanto, poi, alla nozione di abitualità, la sua non ricorrenza deriva direttamente dalla circostanza che - non potendo essere ricondotto all'ambito del lavoro sportivo professionistico disciplinato dalla legge n. 91/1981 - il reddito percepito dall'atleta dilettante è, eventualmente, inquadrabile nell'ambito del lavoro autonomo occasionale.

Detta modalità di esercizio dell'attività è tale, di per sé, da comportarne l'esclusione da IRAP, dato che il legislatore attrae ad imposizione sole le attività di lavoro autonomo esercitate abitualmente, così come individuate dall'art. 53, comma 1, Tuir.

<sup>14</sup> In prassi, a conferma, vedasi Circ. Min. 3 luglio 1986, n. 27/8/420, Ris. Min. 5 aprile 1984, n. 8/398; Ris Min. 2 febbraio 1979, n. 11/277.

## 5. IVA

In considerazione della riferita 'non abitualità' dell'esercizio di attività da parte degli atleti dilettanti, si può ritenere in linea di principio, che gli stessi atleti siano esclusi dall'ambito di applicazione dell'IVA, per difetto dei requisiti indicati dall'art. 5 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Quanto sopra a meno che, ovviamente, l'atleta dilettante non svolga altre prestazioni di servizi soggette ad IVA, che possano attrarre nell'ambito di rilevanza ai fini del tributo anche quelle di tipo sportivo; come può accadere, ad esempio, nella ipotesi di conclusione abituale di contratti di concessione dello sfruttamento della propria immagine<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> Si sono espresse nel senso della rilevanza ad IVA di tale concessione Comm. Trib. Prov. Bologna 10 ottobre 1998, n.1238 e Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna 17 maggio 2005, n. 53.