

Brevi riflessioni in merito all'applicabilità del regime dei neo-residenti agli sportivi professionisti

I dubbi interpretativi e le possibili soluzioni



Mario Tenore
Senior Associate, Maisto e Associati, Milano

Il presente contributo esamina l'applicabilità del regime dei neo-residenti operanti nel settore dello sport professionistico, soffermandosi, in particolare, sul regime dei compensi per le prestazioni sportive e dei redditi derivanti dalle sponsorizzazioni e dallo sfruttamento del diritto di immagine.

I. Premessa	434
II. Il regime dei compensi per le prestazioni sportive ...	434
III. I redditi derivanti dalle sponsorizzazioni e dallo sfruttamento dei diritti di immagine	436

I. Premessa

Il presente contributo sviluppa alcune riflessioni sulla rilevanza del regime dei cd. "neo-residenti" (o "regime sostitutivo") introdotto dall'art. 1, commi da 152 a 159, della Legge (L.) dell'11 dicembre 2016, n. 232 nel settore dello sport professionistico. L'analisi è condotta alla luce del Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 47060 dell'8 marzo 2017 e dei chiarimenti offerti dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 17/E del 23 maggio 2017.

Sorvolando sulla trattazione degli aspetti di carattere generale del regime, per i quali si rinvia alla dottrina che si è occupata del tema^[1], l'analisi si soffermerà sui profili specifici che interessano la figura dello sportivo professionista.

[1] FRANCESCO AVELLA/PAOLO ARGINELLI, *New Italian Tax Regime to Attract High Net Worth Individuals*, in: IBFD, Febbraio/Marzo 2017, p. 113 ss.; GIUSEPPE ASCOLI/MASSIMO PELLECCCHIA, *Il nuovo regime impositivo per le persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia*, in: *il fisco*, 6/2017, p. 507; CARLOTTA BENIGNI, *"Res non Dom": nuovo regime fiscale premiale per chi rientra in Italia (con ingenti capitali)*, in: *Pratica Fiscale e Professionale*, 3/2017, p. 69 ss.; EUGENIO DELLA VALLE/MARCO STRAFILE, *La nuova imposta sostitutiva sui redditi di fonte estera*, in: *il fisco*, 45/2016, p. 4346; SIEGFRIED MAYR, *L'imposta sostitutiva per i redditi esteri per le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia ovvero un pugno di dollari (di tasse) per milioni (di redditi)*, in: *Bollettino Tributario*, 1/2017, p. 11 ss.; ANTONIO TOMASSINI/ALESSANDRO MARTINELLI, *Il regime italiano dei "neo domiciliati"*, in: *Corriere Tributario* 46/2016, p. 3533 ss.; GUIDO SALANITRO, *Profili sistematici dell'imposta sostitutiva per le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia (cd. "flat tax per neo-residenti")*, in: *Rivista di Diritto Tributario* 1/2018.

II. Il regime dei compensi per le prestazioni sportive

Come illustrato dall'autore in altra rivista^[2], i compensi ritratti dagli sportivi professionisti per l'effettuazione della prestazione sportiva possono annoverarsi tra:

- i redditi di lavoro dipendente di cui all'art. 49 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), se l'attività resa si inquadri in un rapporto di lavoro dipendente;
- i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 50, comma 1, lett. c-bis TUIR, qualora l'attività non si inquadri in un rapporto di lavoro dipendente e, contestualmente, lo sportivo professionista rientri nella definizione dettata dall'art. 2 L. n. 91/1981 recante "Norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti", il quale dispone che: "[a]i fini dell'applicazione della presente legge, 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";
- i redditi di lavoro autonomo di cui all'art. 53 TUIR, nei casi diversi dai precedenti, e, quindi, se l'attività non si inserisca in un rapporto di lavoro dipendente e non rientri tra quelle disciplinate dalla L. n. 91/1981.

Alla luce di quanto precede occorre, quindi, distinguere le varie categorie di sportivi:

- per esempio, i calciatori rientrano nel novero di coloro che producono un reddito di lavoro dipendente in virtù del rapporto di lavoro dipendente instaurato con il rispettivo club di appartenenza^[3];

[2] Sul tema si rinvia per ulteriori approfondimenti in materia di sportivi professionisti a MARIO TENORE, *Riflessioni sull'applicabilità del regime dei neo-residenti agli sportivi professionisti*, in: *Rivista di Diritto Tributario online* del 13 luglio 2018.

[3] Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 37/E del 20 dicembre 2013, § 1.

- quest'ultima condizione non è soddisfatta dai tennisti, dai nuotatori o dai piloti di Formula 1, per i quali non sussiste un rapporto di lavoro dipendente, ragion per cui il reddito ritratto dall'attività sportiva rientra nel novero dei redditi di lavoro autonomo;
- da ultimo, una categoria residuale di sportivi riguarda coloro che appartengono a federazioni affiliate al CONI – come ad esempio i ciclisti – e che intrattengono un rapporto di lavoro autonomo secondo quanto previsto dall'art. 3, comma 2, L. n. 91/1981[4]. In presenza di tali due condizioni, il reddito dello sportivo professionista si qualifica come reddito assimilato al reddito di lavoro dipendente. Sono qualificati come tali anche i compensi corrisposti a fronte attività a carattere episodico rese in favore della Federazione nazionale[5].

L'inquadramento dei compensi degli sportivi professionisti è propedeutico alla corretta individuazione dei criteri di territorialità, in quanto:

- 1) i redditi di lavoro dipendente si considerano prodotti all'estero se l'attività lavorativa è prestata al di fuori del territorio dello Stato italiano (secondo la cd. "lettura a specchio" dell'art. 23, comma 1, lett. c TUIR);
- 2) i redditi di lavoro autonomo si considerano prodotti all'estero se riferiti ad attività di lavoro autonomo esercitate al di fuori del territorio dello Stato italiano (secondo una lettura a specchio dell'art. 23, comma 1, lett. d TUIR);
- 3) i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente si considerano prodotti all'estero se corrisposti da un soggetto non residente (secondo una lettura a specchio dell'art. 23, comma 2, lett. b TUIR).

Orbene, le prime due categorie di reddito fanno riferimento al luogo di svolgimento dell'attività, mentre la terza categoria (redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente) fa riferimento al criterio della residenza del soggetto pagatore.

Pertanto, il compenso corrisposto ad un nuotatore (per es., un *bonus* per il risultato sportivo conseguito in una gara), in quanto reddito di lavoro autonomo, potrebbe beneficiare del regime sostitutivo se riferito alla partecipazione a gare svolte al di fuori dell'Italia. Diverso è il caso di un calciatore che milita in un *club* italiano, il cui reddito si qualifica come reddito di lavoro dipendente prodotto sul territorio italiano. Volendo astrarre, in quest'ultimo caso, l'applicabilità del regime sostitutivo si potrebbe al più ipotizzare con riferimento ai *bonus* corrisposti dal *club* italiano a fronte della partecipazione ad una competizione internazionale (si pensi, ad es., al *bonus* erogato in caso di vittoria della *Champions League*, nell'ipotesi in cui la finale sia disputata al di fuori del territorio dello Stato)[6].

[4] Cfr. Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 79/E del 16 giugno 2006.

[5] Tale conclusione si può evincere da una ricostruzione delle pronunce di giurisprudenza, cfr. *ex multis*, la sentenza della Suprema Corte di Cassazione, 14 giugno 1999, n. 5866 e della prassi, cfr. la Risoluzione Ministeriale del 5 aprile 1984, n. 8/398, che tenga conto dell'evoluzione della disciplina normativa.

[6] Nel caso di specie non avrebbe merito la tesi dottrinale secondo cui nel caso di lavoro dipendente il reddito si considera prodotto in Italia solo se l'attività è

Per un ciclista, il cui reddito rientra nella categoria (residuale) dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, il criterio di territorialità è fissato dalla residenza soggetto pagatore. Tale criterio di territorialità sembrerebbe prevalere, ai fini dell'applicazione del regime sostitutivo, finanche sul criterio tipicamente individuato dalle convenzioni per eliminare le doppie imposizioni (luogo di svolgimento dell'attività). Pare, dunque, escluso dal regime sostitutivo lo sportivo professionista che trasferisce la residenza in Italia per affiliarsi ad un *team* residente (per es., una squadra ciclistica).

Per i redditi di lavoro dipendente e per i redditi di lavoro autonomo può porsi un tema di allocazione territoriale del reddito, in particolar modo nei casi in cui il compenso dello sportivo sia determinato in misura fissa senza riferimento a specifiche gare o apparizioni. In tal caso, la ripartizione tra reddito prodotto all'estero e reddito prodotto in Italia potrebbe essere effettuata secondo il criterio individuato dalla Risoluzione n. 79/E. Quest'ultima ha riguardato la tassazione in Italia delle remunerazioni corrisposte ad uno sportivo non residente (nel caso di specie un ciclista), il quale era legato ad una società italiana da un rapporto di lavoro subordinato. Nel contratto di lavoro dipendente era prevista una remunerazione unitaria non riferita alle singole attività di gara, rendendo di fatto necessaria l'individuazione di un criterio per individuare la quota imponibile in Italia perché afferente alle prestazioni rese nel territorio dello Stato da quella afferente alle prestazioni estere e, dunque, non imponibile in virtù della disciplina convenzionale.

Sulla scorta di quanto precede l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto di "*ripartire il compenso contrattuale in relazione al rapporto tra le giornate di gara (tappe ciclistiche) svolte in Italia e quelle svolte all'estero*". Il medesimo criterio dovrebbe trovare applicazione anche nei casi summenzionati al fine di allocare il reddito complessivo tra reddito prodotto in Italia e reddito prodotto all'estero.

In aggiunta a quanto precede, una tematica ulteriore – finora ignorata dalla prassi in materia – si presenta allorché un soggetto residente in Italia corrisponda redditi di lavoro autonomo soggetti alla ritenuta a titolo di acconto del 20%, ai sensi dell'art. 25, comma 1 del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 600/1973.

Come noto, il prelievo a titolo di acconto trova applicazione in considerazione della residenza italiana del percettore, senza esclusione dei redditi di fonte estera che scontano l'imposta sostitutiva prevista dal regime sostitutivo. Per tali redditi sarebbe, pertanto, opportuna la disapplicazione dell'obbligo di effettuazione della ritenuta, se considerato che la ritenuta

esercitata in Italia con un certo grado di stabilità, mentre presenze meramente estemporanee non integrano territorialità (cfr. FRANCESCO CROVATO, *Il lavoro dipendente transnazionale (dall'emigrante al manager dei gruppi multinazionali e la tassazione in base al luogo di svolgimento dell'attività*, in: Loredana Carpentieri/Raffaello Lupi/Dario Stevanato (a cura di), *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Il Sole 24Ore, 2003, p. 174). Ciò in quanto, nell'esempio sopra riportato, il *bonus* è collegato alla prestazione sportiva.

a titolo d'acconto funge da acconto dell'imposta sul reddito calcolata su base progressiva con riferimento al reddito complessivo del contribuente. Troverebbe applicazione un criterio analogo a quello che la Circolare n. 17/E ha ritenuto applicabile al regime dei lavoratori impatriati secondo cui, previa richiesta del beneficiario "[i]l committente all'atto del pagamento del corrispettivo opera la ritenuta del 20 per cento prevista dall'articolo 25 del D.P.R. n. 600 del 1973 sull'imponibile ridotto alla percentuale di reddito tassabile prevista dal regime agevolativo" (cfr. § 4.2.2 della Circolare n. 17/E). Realizzando un meccanismo di riscossione anticipata dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, va da sé che per i redditi di fonte estera rientranti nel regime sostitutivo – soggetti all'imposta sostitutiva in luogo dell'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche (IRPEF) – viene meno il presupposto per l'applicazione della citata ritenuta d'acconto, che andrebbe, di conseguenza, esclusa. Diversamente l'applicazione della ritenuta comporterebbe un aggravio finanziario e costringerebbe il contribuente all'attivazione di una procedura rimborso del prelievo applicato sui redditi di fonte estera esclusi dall'applicazione dell'IRPEF.

III. I redditi derivanti dalle sponsorizzazioni e dallo sfruttamento dei diritti di immagine

Di seguito si analizzano i profili di territorialità attinenti ai redditi che lo sportivo professionista ritrae da attività di sponsorizzazione e di sfruttamento commerciale dei diritti di immagine.

Non verrà presa in considerazione l'ipotesi in cui tali attività si inseriscano nell'ambito di un rapporto di lavoro dipendente, con riferimento ai quali si può fare rinvio a quanto illustrato nel precedente paragrafo per i redditi di lavoro dipendente.

In aggiunta, l'analisi riguarderà le attività di sfruttamento commerciale condotte "in proprio" dallo sportivo professionista (escludendo quelle poste in essere per il tramite di *star company*) e aventi ad oggetto (i) le sponsorizzazioni e (ii) lo sfruttamento economico del diritto di immagine.

I redditi derivanti dalle attività di sponsorizzazione rientrano nel novero dei redditi di lavoro autonomo, se le relative attività sono esercitate con carattere di abitualità. La suindicata qualificazione è confermata anche dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria nella Risoluzione n. 255/E del 2 ottobre 2009. Tale documento di prassi riguardava la cessione dello sfruttamento del diritto di immagine da parte di un artista a fronte dell'obbligo di costituzione di una polizza assicurativa assunto dalla società acquirente.

Nel citato documento di prassi l'Agenzia delle Entrate ha precisato che "il compenso percepito in natura [ndr. la costituzione della polizza vita] non è il corrispettivo delle ordinarie prestazioni del personaggio, ma si riferisce allo sfruttamento razionale ed organizzato della sua immagine sotto tutte le forme: pubblicitarie e promozionali". A parere dell'Agenzia delle Entrate "[d]etto compenso, anche se non strettamente riconducibile alla attività professionale, configura reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 54, comma 1-quater, del Tuir".

In difetto del requisito di abitualità tali redditi rientrerebbero ovvero nel novero dei redditi diversi (obbligo di fare). In entrambi i casi, il criterio di territorialità è rappresentato dal luogo della prestazione. Va da sé che per un contratto di sponsorizzazione tecnica, collegata alla prestazione sportiva (si pensi all'obbligo del calciatore di indossare le scarpette fornite dallo sponsor tecnico), il reddito potrà qualificarsi come reddito di fonte estera solo quando la prestazione sportiva richiamata nel suindicato contratto sia effettuata al di fuori del territorio italiano.

Più complesso è, invece, il profilo qualificatorio riguardante i redditi derivanti dallo sfruttamento economico del diritto di immagine. Trattasi di un diritto soggettivo a contenuto patrimoniale autonomo, annoverabile tra i cd. "diritti connessi all'esercizio del diritto d'autore" di cui al Titolo II della Legge sul diritto d'autore e, precisamente, tra i diritti relativi al ritratto^[7].

I diritti connessi non hanno una propria disciplina ai fini delle imposte sui redditi, ragion per cui ne è dibattuta la categoria reddituale di appartenenza. Secondo una parte della dottrina, a nostro avviso condivisibile, i proventi derivanti dai diritti connessi, ove non conseguiti nell'esercizio di un'attività di impresa, di lavoro autonomo, o di lavoro dipendente, sarebbero da ricondursi nel novero dei "redditi diversi" derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere di cui all'art. 67, comma 1, lett. f TUIR^[8]. I redditi diversi si considerano prodotti all'estero se riferibili a beni situati all'estero, ovvero ad attività svolte al di fuori del territorio dello Stato (secondo una lettura a specchio dell'art. 23, comma 1, lett. f TUIR).

Ma quale attività andrebbe presa in considerazione per l'individuazione della territorialità di un reddito derivante dallo sfruttamento dell'immagine personale?

L'applicazione di tale criterio di territorialità risulta complesso per le attività di sfruttamento dell'immagine personale o comunque per le attività scollegate dalla prestazione sportiva (per es. la sponsorizzazione di un orologio da parte di un calciatore su un quotidiano finanziario). In questi casi è dubbio quali siano i parametri rilevanti per localizzare l'attività (ad es. la residenza all'estero del soggetto pagatore, il luogo di sfruttamento dell'immagine personale, il luogo di effettuazione dello *shooting* fotografico) e sarebbero auspicabili chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Diverso sarebbe il caso in cui lo sportivo avesse registrato un marchio personale, nel qual caso i proventi derivanti dallo sfruttamento economico dello stesso potrebbero ricondursi nell'alveo dei redditi di lavoro autonomo e, precisamente, nei

[7] Cfr. L. n. 633 del 22 aprile 1941.

[8] Cfr. ANDREA PAROLINI, Italy, in: *The International Guide to the Taxation of sportsmen and sportswomen*, Amsterdam 2002; GIOVANNI ANGELINI/GIANLUCA DAN/ANGELO VACCARO, *I redditi diversi*, Milano 2003, p. 131; in senso contrario, MARCO PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, Milano 2004, p. 785, secondo cui i compensi per diritti di immagine dovrebbero ascrivere tra i redditi di lavoro autonomo di cui all'art. 53, comma 2, lett. b TUIR, derivanti dall'utilizzazione economica di "opere dell'ingegno".

redditi derivanti dall'utilizzazione economica di beni immateriali da parte dell'autore ai sensi dell'art. 53, comma 2 lett. *b* TUIR^[9], ovvero in quello dei redditi diversi, e in particolare dei redditi derivanti dall'utilizzazione economica di beni immateriali da parte di soggetti diversi dall'autore, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. *g* TUIR. I redditi derivanti dall'utilizzazione economica di beni immateriali da parte dell'autore, ovvero da parte di terzi, si considerano, invece, prodotti all'estero se corrisposti da soggetti non residenti (secondo una lettura a specchio dell'art. 23, comma 2, lett. *c* TUIR). Tale conclusione poggia su un criterio formalistico per il quale non ci constano pronunce ufficiali dell'amministrazione finanziaria che ne confermano espressamente la rilevanza.

[9] Cfr. PIAZZA (nota 8), p. 785.