

LA TASSAZIONE DEI CALCIATORI IN SPAGNA, GERMANIA, REGNO UNITO ED ITALIA: UN'ANALISI COMPARATA

Abstract: *The tax treatment of professional footballers is a key element that is taken into account by this peculiar category of taxpayers before signing a contract with a club in another country. In order to encourage the immigration of sport talents, States often tend to offer tax regimes particularly attractive both for the sportspersons and for the clubs, which – in case of a lighter taxation – are able to be more competitive in the international football transfer market. This research will focus on the disciplines of the four European countries currently leading the UEFA rankings for 2015 and aims at verifying whether behind the success of a system there is also a significant role of taxation.*

Abstract: Il regime fiscale dei calciatori professionisti rappresenta un elemento fondamentale che viene preso in considerazione da questa peculiare categoria di contribuenti prima di stipulare un contratto con un club di un altro Paese. Al fine di incentivare l'immigrazione di talenti sportivi, molto spesso gli Stati tendono a garantire dei regimi impositivi particolarmente appetibili sia per gli sportivi stessi sia per le squadre, le quali – a fronte di una fiscalità meno pesante – sono in grado di risultare più competitive nel calciomercato internazionale. La presente indagine si focalizzerà sulle legislazioni dei quattro Stati europei attualmente in testa al ranking UEFA per il 2015 e mira a verificare se dietro al successo di un sistema c'è anche un significativo ruolo del fisco.

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. Spagna – 3. Germania – 4. Regno Unito – 5. Cenni sui principali aspetti della tassazione dei calciatori in Italia – 6. Alcuni spunti di comparazione – 7. Considerazioni conclusive.

1. - *Introduzione*

L'attività svolta dai calciatori professionisti presenta, per sua natura, collegamenti con più ordinamenti: vuoi per la prestazione di attività sportiva in tornei internazionali, vuoi per la stipulazione di un contratto con una squadra situata in un altro Stato, vuoi per la percezione di tutte quelle altre tipologie di redditi connesse all'attività sportiva "in senso stretto" (e.g. diritti d'immagine, sponsorizzazioni con marchi sportivi internazionali, ecc.).

Alla luce del fatto che gli sportivi (insieme agli artisti) sono probabilmente la categoria di contribuenti con maggiore mobilità internazionale ⁽¹⁾

⁽¹⁾ In questo senso, cfr. D. Sandler, *Non-resident entertainers and athletes – Taxing problems*, in IFA, *Taxation of non-resident entertainers*, Proceedings of the Seminar held in Cannes in 1995 during the 49th Congress of the International Fiscal Association, The Hague-London-Boston, 3.

(e con maggiore facilità di sfuggire ad una “giusta” imposizione attraverso schemi elusivi), l’OCSE ha ritenuto opportuno definire in maniera puntuale la distribuzione della potestà impositiva fra gli Stati interessati, inserendo una norma *ad hoc* all’interno del Modello di convenzione contro la doppia imposizione, l’art. 17, al fine di “specializzare” tali contribuenti rispetto alle ordinarie categorie di lavoro autonomo e di lavoro dipendente⁽²⁾.

Tale norma, introdotta per la prima volta nel 1963, prevede essenzialmente la *facoltà* dello Stato in cui il contribuente svolge la performance sportiva, di tassare il relativo reddito: si configura, dunque, una potestà impositiva concorrente fra lo Stato di residenza e lo Stato della fonte, soluzione che è stata scelta per la tendenza di artisti e sportivi a non dichiarare fedelmente allo Stato di residenza i redditi percepiti all’estero⁽³⁾. Dal 1977 in poi, la norma si è arricchita di un secondo paragrafo, studiato appositamente per contrastare il fenomeno delle c.d. *star companies*, attraverso le quali lo sportivo o l’artista facevano transitare i propri incassi percepiti all’estero.

L’ultima versione dell’art. 17 (rubricata *Entertainers and sportspersons*) è stata pubblicata nel 2014 ed è così formulata: «1. *Notwithstanding the provisions of Article 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsperson, from that resident’s personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.*

2. *Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsperson acting as such accrues not to the entertainer or sportsperson but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Article 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsperson are exercised».*

(2) Come rileva P. Baker, *Double taxation convention. A manual on the OECD Model Tax Convention on income and on capital*, London, 2012, 17-1, «*there are certain characteristics of the world of entertainment – not least the international mobility of performers, their ability to earn large sums from relatively brief visits to a country, and their ability to engage in international tax avoidance activities – which makes it inappropriate for the general rules relating to dependent and independent personal services to apply*».

(3) Secondo J.A. Nitikman, *Article 17 of the OECD Model Treaty – An anachronism?*, in *Intertax*, 2001, 29, 8-9, 268, «*artistes and athletes would have a tendency not to report income earned in the source country to their country of residence. Accordingly, it was thought preferable to allow the source country to tax the income even in the absence of a PE, to ensure that at least some tax was paid on the income*».

Dal momento che resta fermo il principio-base secondo cui anche lo Stato della fonte può esercitare la propria potestà impositiva nei confronti della *sportperson*, risulta particolarmente importante per quest'ultima valutare attentamente il regime fiscale dello Stato in cui andrà a giocare.

L'indagine che si intende svolgere nel prosieguo mira, pertanto, a verificare le legislazioni domestiche dei quattro Stati europei che si pongono in testa al ranking UEFA per il 2015 – nell'ordine: Spagna, Germania, Regno Unito ed Italia⁽⁴⁾ – al fine di mettere in comparazione l'onere impositivo a cui sono sottoposti i calciatori professionisti di ciascuno di essi, ma anche il “costo” fiscale e previdenziale a cui sono sottoposti i clubs. Si cercherà, quindi, di capire il regime “ordinario” a cui sono soggetti i calciatori professionisti e, soprattutto, se esistono regimi “di favore” ideati per attrarre talenti sportivi da altri Paesi. Lo studioso del diritto tributario sportivo deve, quindi, verificare se dietro al successo di un sistema c'è anche un ruolo del fisco.

Quest'analisi comparativa del regime fiscale a cui sono sottoposti calciatori professionisti e squadre di calcio è tutt'altro che un mero esercizio di stile, se consideriamo che negli ultimi anni – anche a causa della crisi economica e finanziaria globale, che ha investito non poco il mondo dello sport – alcune squadre sono fallite. E, com'è noto, nell'ambito della crisi d'impresa i debiti di natura tributaria rivestono un ruolo di primo piano⁽⁵⁾.

A tale riguardo, nel 2009 la UEFA annunciava l'imminente avvio del progetto *Financial Fair Play* (FFP)⁽⁶⁾, il quale consiste essenzialmente

(4) I dati aggiornati del ranking UEFA relativo ai 54 Stati dell'area europea sono accessibili a <http://it.uefa.com/memberassociations/uefarankings/country/>. In particolare, i primi 10 Stati nel ranking 2014/15 sono: 1) Spagna; 2) Germania; 3) Inghilterra; 4) Italia; 5) Portogallo; 6) Francia; 7) Russia; 8) Ucraina; 9) Belgio; 10) Olanda.

(5) Per una recente e completa analisi delle varie implicazioni fiscali delle procedure concorsuali, cfr., per tutti, F. Paparella (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013.

(6) Alla presentazione delle nuove regole FFP, il Presidente della UEFA Platini ha dichiarato che l'intenzione non è affatto quella di «*kill or hurt the clubs. On the contrary, we want to help them in the market. The teams who play in our tournaments have unanimously agreed to our principles. Living within your means is the basis of accounting but it hasn't been the basis of football for years now. The owners are asking for rules because they can't implement them themselves, many of them have had it with shoveling money into clubs and the more money you put into clubs, the harder it is to sell at a profit. I think a lot of owners would like to sell at the moment but can't because of the line of business they are in. Fifty per cent of clubs are losing money and this is an increasing trend. We needed to stop this downward spiral. They have spent more than they have earned in the past and haven't paid their debts*». Cfr. BBC, *Uefa approves new spending plans*, 15 settembre 2009, accessibile su <http://news.bbc.co.uk/sport2/hi/football/europe/8256279.stm>. Per un approfondimento, cfr.

nella predisposizione di regole specifiche che permettano un'attività di monitoraggio dello stato di "salute finanziaria" dei clubs di calcio facenti parte del circuito UEFA. In altre parole, la disciplina FPP è stata ideata per evitare che – anche tramite l'irrogazione di sanzioni in caso di inadempimento – le squadre di calcio professionistiche spendano più di quanto guadagnano, entrando inevitabilmente in difficoltà finanziarie tali da mettere in serio repentaglio la propria sopravvivenza nei relativi campionati domestici e nei tornei europei.

La stagione 2011/2012 è stata il "banco di prova" di tali norme e la UEFA ha dato inizio alla propria attività di monitoraggio nei confronti delle squadre qualificate per le competizioni UEFA e consistente – *inter alia* – nella verifica dell'assenza di debiti degli stessi con altri clubs, con i propri giocatori, con le autorità fiscali e previdenziali, etc. Le prime sanzioni per violazione degli standards finanziari sono state irrogate dalla UEFA nel maggio 2014.

Una delle prime "vittime" dell'entrata in vigore di questa disciplina è stata una squadra che militava nella Serie A italiana, il Parma FC, squadra che, alla fine del campionato 2013/2014, si è vista negare il rilascio della licenza UEFA per partecipare al torneo Europa League, sebbene da un punto di vista del merito sportivo la classifica glielo avrebbe permesso (7). Con la decisione n. 13 del 29 maggio 2014 (prot. n. 00171) (8), l'Alta Corte di Giustizia Sportiva del CONI ha confermato la legittimità di tale diniego di rilascio della licenza UEFA al Parma, evidenziando, fra le altre cose, che sussisteva un inadempimento fiscale al 31 marzo 2014 (sebbene la squadra ricorrente sottolineava che nessuna contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria fosse stata formalizzata a tale data).

Le vicissitudini societarie del Parma FC si sono acuite nella stagione 2014/15, fino a quando la sentenza dichiarativa di fallimento del 19 marzo 2015 constatava la sussistenza di debiti complessivi per € 218 milioni a carico della squadra, il cui capitale sociale era detenuto per il 90% dalla Eventi Sportivi S.p.A. (società di proprietà del Presidente Giampietro Manenti e dichiarata fallita dal Tribunale di Parma il successivo 22 aprile

A. Bernoldi, C. Sottoriva, *La disciplina della redazione del bilancio di esercizio di calcio. Confronto con l'esperienza internazionale ed impatto del c.d. financial fair play*, in *Rivista di Diritto ed Economia dello Sport*, 2011, 7, 1, 147 ss.

(7) Sul tema, cfr. A. Capuano, *Il mancato rilascio della licenza UEFA alla società Parma FC: quando il risultato sportivo non è sufficiente per il raggiungimento dell'obiettivo dell'intera stagione*, in *Rivista di Diritto ed Economia dello Sport*, 2014, 10, 3, 47 ss.

(8) Il testo della decisione è accessibile su www.coni.it/images/ACGS/decisione_13-2013_-_Parma_torino_-_FIGCPARMA-FIGC-TORINO.pdf.

2015). Nella sentenza si prendeva atto che la squadra aveva «un ingente debito sportivo stimabile in euro 74.360.912 di cui 63.039.920 nei confronti dei calciatori tesserati, salvi ulteriori e più approfonditi accertamenti». Conseguentemente, già negli ultimi mesi del campionato 2014/15 il Parma FC aveva interrotto il pagamento degli stipendi ai propri dipendenti ed agli stessi calciatori. La vicenda si è conclusa il 22 giugno 2015, quando il Giudice delegato del Tribunale di Parma, Dott. Pietro Rogato, in assenza di offerte per l'acquisto dell'azienda sportiva, ha dovuto chiudere l'esercizio provvisorio del Parma FC sotto l'egida dei curatori fallimentari e mettere in liquidazione la stessa.

Nel maggio 2015, la UEFA ha aggiornato la disciplina e pubblicato il documento *UEFA Club Licensing and Financial Fair Play Regulations*⁽⁹⁾ e il relativo art. 50 *bis* regola espressamente i casi in cui un club abbia debiti pendenti con autorità previdenziali o autorità fiscali⁽¹⁰⁾.

La norma, seppur comprensibile se letta in un'ottica di garanzia della stabilità finanziaria delle squadre di calcio iscritte ai tornei UEFA, è – da un punto di vista giuridico – particolarmente significativa, in quanto pre-

⁽⁹⁾ Accessibile su www.uefa.org/MultimediaFiles/Download/Tech/uefaorg/General/02/26/28/41/2262841_DOWNLOAD.pdf.

⁽¹⁰⁾ «1. Il richiedente la licenza deve dimostrare che al 31 marzo anteriore alla stagione a cui la licenza si riferisce, non ha debiti scaduti (così come definiti nell'Allegato VIII) nei confronti di autorità previdenziali/fiscali come conseguenza di obblighi giuridici e contrattuali nei confronti dei propri dipendenti sorti prima del 31 dicembre dell'anno anteriore alla stagione a cui la licenza si riferisce.

2. Il richiedente la licenza deve presentare al sindaco e/o al licenziante una tabella previdenziale/fiscale che mostri:

a) l'importo da pagare (se presente) alle autorità previdenziali/fiscali al 31 dicembre dell'anno precedente alla stagione cui la licenza si riferisce;

b) qualsiasi pretesa/procedimento in corso.

3. Le seguenti informazioni devono essere fornite, come minimo, in relazione a ciascun debito scaduto nei confronti di autorità previdenziali/fiscali, congiuntamente ad un commento esplicativo:

a) nome del creditore;

b) qualsiasi debito scaduto al 31 dicembre, inclusa la data di scadenza di ciascun elemento non pagato;

c) qualsiasi debito scaduto al 31 marzo (spostato in avanti dal 31 dicembre), inclusa la data di scadenza di ciascun elemento non pagato, congiuntamente ad un commento esplicativo e documenti giustificativi; e

d) importi oggetto di qualsiasi pretesa/procedimenti pendenti.

4. Il richiedente la licenza deve riconciliare la responsabilità complessiva emergente dalla tabella previdenziale/fiscale con le cifre del bilancio nel foglio "Debiti verso autorità previdenziali/fiscali" o con le scritture contabili.

5. La tabella previdenziale/fiscale deve essere approvata dal management e questo deve risultare da una breve dichiarazione scritta e firmata per conto dell'organo esecutivo dal richiedente la licenza» (traduzione libera).

cetto proprio dell'ordinamento sportivo volto, indirettamente, a tutelare il diritto degli Stati alla corretta riscossione dei crediti tributari.

Le tecniche di tassazione ed il livello impositivo dei calciatori professionisti e delle squadre di calcio europee assumono, pertanto, un interesse ulteriore nel quadro della nuova attività di monitoraggio finanziario intrapresa dalla UEFA.

2. - Spagna

Iniziando l'analisi dei quattro Stati europei in testa al *ranking* UEFA, è alquanto noto, anche fra i non addetti ai lavori, che l'ordinamento spagnolo offre un attraente regime tributario agli sportivi professionisti che ivi intendono andare a giocare⁽¹¹⁾.

A tale riguardo, all'esito di un iter legislativo avviato dall'uscente Governo guidato da José María Aznar, la disciplina contenuta nel Real Decreto n. 687/2005 del 10 giugno (e poi confluita, con modifiche, nell'art. 93, Ley n. 35/2006 del 28 novembre)⁽¹²⁾ – meglio nota come *Ley Beckham*, in onore del noto calciatore inglese che per primo ne beneficiò ai tempi in cui militava nel Real Madrid – introduceva un regime fiscale di favore riservato ai calciatori stranieri. Il provvedimento in questione, originariamente ideato per favorire il soggiorno in Spagna di scienziati, medici e ricercatori e per consentire l'acquisizione di personale altamente qualificato da parte delle imprese iberiche, è stato, di fatto, principalmente sfruttato dai clubs di calcio spagnoli per attirare fuoriclasse stranieri nella *Liga*.

Per meglio comprendere i benefici connessi a tale regime, occorre ricordare che il sistema tributario spagnolo sottopone a prelievo sul reddito globale i contribuenti "residenti", cioè coloro che nel territorio nazionale:

a) soggiornano per un totale annuo di 183 giorni, anche non continuativi;

⁽¹¹⁾ Sul tema, si rinvia ai seguenti studi: A. Relea Sarabia, *El régimen jurídico-tributario de las retribuciones de los futbolistas*, Cizur Menor, 2007; J. Rodríguez Márquez, *El Impuesto sobre el Valor Añadido y la relación que une a deportistas profesionales y sus clubes: especial referencia a la cesión de los derechos de imagen*, in *Revista de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 2007, 3, 20, 325 ss.; A. Vaquero García, *Fiscalidad y deporte profesional: algunas consideraciones aplicadas*, in *Impuestos*, 2008, 24, 1, 10 ss.; J. Hortalá Vallvé, P. Espolita Suárez, *Taxation of football players in Spain*, in A. Benazzi, N. Saccardo (a cura di), *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, Milano, 2011, 319 ss.

⁽¹²⁾ Il testo integrale della normativa è accessibile, in spagnolo, a www.boe.es/boe/dias/2005/06/11/pdfs/A20037-20041.pdf.

b) mantiene il centro principale dell'attività commerciale o professionale o i propri interessi economici;

c) ha, il proprio coniuge (non in regime di separazione legale) o i propri figli minori residenti⁽¹³⁾.

Questa scelta normativa, per molti versi simile a quella italiana, implica l'inevitabile conseguenza che i calciatori professionisti stranieri ingaggiati da una squadra spagnola verosimilmente diventano residenti in Spagna e, in quanto tali, tassabili in modo pieno e con applicazione delle aliquote progressive⁽¹⁴⁾.

Orbene, al fine di incentivare l'immigrazione di talenti sportivi stranieri, la *Ley Beckham* permetteva a questi ultimi di stabilirsi in Spagna come residenti, ma di subire una tassazione con aliquota proporzionale del 24% limitatamente ai redditi di fonte spagnola. Tale disciplina introduceva il Titolo VII (*Régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes*) all'interno del testo normativo, prevedendo l'applicazione di tale regime alle seguenti condizioni:

a) il c.d. *impatriate* non deve essere stato fiscalmente residente in Spagna nei 10 anni antecedenti al proprio trasferimento (*desplazamiento*);

⁽¹³⁾ Cfr. art. 9 (*Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español*), Ley n. 35/2006 del 28 novembre (c.d. *Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*), il quale – confermando sostanzialmente i requisiti soggettivi già previsti nel previgente sistema – prevede che «1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este periodo de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural. Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

a) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

b) Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

2. No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte».

⁽¹⁴⁾ Attualmente, le aliquote progressive per la tassazione delle persone fisiche sono: 20%, 25%, 31%, 39% e 47%.

b) detto trasferimento nel territorio spagnolo deve avvenire come conseguenza dell'avvenuta stipulazione di un contratto di lavoro;

c) il trasferimento non deve risultare fittizio, nel senso che il beneficiario del regime fiscale in questione deve svolgere effettivamente la propria attività lavorativa in Spagna, sebbene una parte una parte delle proprie mansioni possano essere svolte fuori dal territorio spagnolo⁽¹⁵⁾;

d) l'attività lavorativa deve essere svolta in favore di una società spagnola o di una stabile organizzazione spagnola di una società non residente in Spagna;

e) la richiesta di applicazione di tale regime tributario speciale deve essere fatta mediante comunicazione inviata all'Amministrazione finanziaria almeno sei mesi prima dell'inizio dell'attività lavorativa.

Considerato che, all'epoca dell'introduzione di detto regime, l'aliquota progressiva del 24% era riservata allo scaglione dei contribuenti con reddito annuo non superiore a € 17.000,00, il vantaggio per i contribuenti stranieri risultava innegabile.

Ponendoci dal punto di vista delle squadre di calcio della *Liga*, e alla luce della diffusa prassi nel mondo del calcio di offrire ingaggi "al netto" delle imposte⁽¹⁶⁾, grazie alla *Ley Beckham* queste ultime – fra cui, soprattutto, il F.C. Barcelona e il C.F Real Madrid – hanno potuto offrire contratti faraonici a campioni come Kakà, Zlatan Ibrahimovic, Cristiano Ronaldo, etc., risultando di conseguenza più competitive rispetto alle società di calcio degli altri campionati europei che, per garantire le stesse

⁽¹⁵⁾ Ai sensi dell'art. 111, Real Decreto n. 1775/2004 del 30 luglio, così come introdotto dalla *Ley Beckham*, la porzione di reddito prodotta fuori dalla Spagna non può eccedere il 15% di tutti gli emolumenti ricevuti annualmente a fronte delle prestazioni lavorative svolte. Tale soglia è innalzata fino al 30% nell'ipotesi in cui, in base alle disposizioni contrattuali di lavoro, il contribuente assume le funzioni in un'altra società del gruppo (ai sensi dell'art. 42 del Codice di Commercio).

⁽¹⁶⁾ Tecnicamente, si parla di *traslazione convenzionale* (o *pattizia*) dell'onere impositivo dal calciatore alla società di calcio. Tale ipotesi «ricorre allorché il contribuente di diritto, per il tramite di una specifica clausola contrattuale, convenga con il contribuente di fatto che quest'ultimo si accoli l'onere economico della prestazione tributaria su di lui facente carico, con l'obbligo conseguente di rimborsargli le somme dovute a tale titolo». Così, P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, 2^a ed., Milano, 2007, 168. Sul tema, cfr. E. De Mita, *Il mercato delle tasse (ovvero sulla liceità dell'accollo di imposte)*, in *Boll. trib.*, 1985, 52, 18, 1381 ss.; A.E. Granelli, *Capacità contributiva e traslazione d'imposta*, in *Giur. it.*, 1968, 138, 6, I, 953 ss.; G. Falsitta, *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale di imposte*, in *Giur. it.*, 1986, 138, 11, I, 1465 ss.; G. Gaffuri, *Rilevanza fiscale dei patti traslativi dell'imposta*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, 45, 3, II, 119 ss.; R. Cordeiro Guerra, *Problemi in tema di traslazione convenzionale dell'imposta*, in *Rass. Trib.*, 1988, 31, 9, I, 465 ss.; M. Allena, *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, Milano, 2005; F. Paparella, *L'accollo del debito d'imposta*, Milano, 2008.

condizioni, avrebbero dovuto sborsare circa il 35% in più di compenso lordo.

Con l'acuirsi della crisi economica globale del 2008, la *Ley Beckham* è divenuta sempre più impopolare in ragione delle considerevoli agevolazioni fiscali concesse (principalmente) agli atleti professionisti con elevati ingaggi ed ai relativi clubs calcistici di appartenenza, e questo ha innescato un percorso di riforma normativa.

Ebbene, la Ley n. 26/2009 del 23 dicembre 2009 (c.d. *Ley Financiera* per il 2010)⁽¹⁷⁾ ha modificato l'art. 93 della Ley n. 35/2006 del 28 novembre, aggiungendo – fra le condizioni per poter beneficiare della *Ley Beckham* – un tetto massimo di € 600.000,00 di reddito annuo di fonte spagnola, oltre il quale il contribuente straniero che si stabilisce in Spagna per motivi lavorativi (il c.d. *impatriate*) è sottoposto alle ordinarie regole di imposizione con applicazione delle aliquote progressive⁽¹⁸⁾.

Quindi, attualmente i calciatori professionisti stranieri – inquadrati come titolari di reddito di lavoro dipendente⁽¹⁹⁾ – che si stabiliscono in Spagna per giocare nella *Liga*, pagheranno imposte sul reddito di fonte spagnola con le seguenti due aliquote:

- 24% per il reddito fino a € 600.000,00;
- 45% per il reddito eccedente tale soglia.

Sebbene la *Ley Beckham* nella sua attuale vigenza non sia più conveniente come al tempo della sua originaria formulazione, permette comunque un significativo risparmio d'imposta rispetto alle altre categorie "ordinarie" di contribuenti⁽²⁰⁾. Le seguenti tabelle, basate sulle aliquote vi-

⁽¹⁷⁾ Accessibile su www.boe.es/boe/dias/2009/12/24/pdfs/BOE-A-2009-20765.pdf.

⁽¹⁸⁾ Il nuovo requisito prevede, infatti, che «f) *Que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en los que se aplique este régimen especial no superen la cuantía de 600.000 euros anuales*».

⁽¹⁹⁾ Ai sensi dell'art. 17, 1° comma, Ley n. 35/2006 del 28 novembre (nel testo vigente al 30 ottobre 2015, accessibile su www.boe.es/buscar/pdf/2006/BOE-A-2006-20764-consolidado.pdf), «se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas».

⁽²⁰⁾ Vale la pena ricordare che la *Ley Beckham* è stata fonte di ispirazione per il legislatore francese, il quale all'Art. 155 B (*Dispositions applicables aux impatriés*) del *Code général des impôts*, prevede addirittura che i lavoratori dipendenti che vengono assunti da un datore residente in Francia per un periodo di tempo limitato, beneficiano di un'esenzione fino al 30% dei propri redditi di fonte francese. Quindi, se un calciatore professionista italiano decide di andare a giocare nella *Ligue 1* con un ingaggio annuo netto pari ad € 1.000.000,00, pagherà le imposte solamente su € 700.000,00, mentre i rimanenti € 300.000,00 risulteranno del tutto esenti.

genti dal 1° gennaio 2015 (Figura 1) e su quelle che entreranno in vigore nel 2016 (Figura 2)⁽²¹⁾, permettono di comprendere meglio l'entità di detto risparmio in relazione ad un ipotetico contribuente che realizza un reddito annuo lordo pari ad € 1.000.000,00.

Figura 1

Regime applicabile Scaglione	Aliquote "ordinarie" 2015	Beneficiari della <i>Ley Beckham</i> nel 2015
Da € 0 fino a € 12.450	20% = € 2.490,00	—
Da € 12.450 fino a € 20.200	25% = € 1.937,00	—
Da € 20.200 fino a € 34.000	31% = € 4.278,00	—
Da € 34.000 fino a € 60.000	39% = € 10.140,00	—
Oltre € 60.000	47% = € 441.800,00	—
Da € 0 fino a € 600.000	—	24% = € 144.000,00
Oltre € 600.000	—	47% = € 188.000,00
TOTALE	€ 460.645,00	€ 332.000,00
RISPARMIO: € 128.645,00		

Figura 2

Regime applicabile Scaglione	Aliquote "ordinarie" 2016	Beneficiari della <i>Ley Beckham</i> nel 2016
Da € 0 fino a € 12.450	19% = € 2.365,50	—
Da € 12.450 fino a € 20.200	24% = € 1.860,00	—
Da € 20.200 fino a € 35.200	30% = € 4.500,00	—
Da € 35.200 fino a € 60.000	37% = € 9.176,00	—
Oltre € 60.000	45% = € 423.000,00	—
Da € 0 fino a € 600.000	—	24% = € 144.000,00
Oltre € 600.000	—	45% = € 180.000,00
TOTALE	€ 440.901,50	€ 324.000,00
RISPARMIO: € 116.901,50		

(21) Le modifiche alla progressività dell'imposta sul reddito delle persone fisiche sono contenute nella Ley n. 26/2014 del 27 novembre, accessibile su www.boe.es/boe/dias/2014/11/28/pdfs/BOE-A-2014-12327.pdf.

3. - Germania

Il sistema tributario tedesco utilizza il concetto di “residenza” come criterio di collegamento soggettivo al quale far conseguire una tassazione in base al *worldwide principle* (22). I contribuenti considerati residenti secondo l’ordinamento tributario tedesco sono coloro che hanno in Germania il proprio *domicilio* – *i.e.* il luogo in cui occupano un immobile in maniera effettiva e duratura, senza che rilevi la relativa intenzionalità (23) – o la propria *dimora abituale* – *i.e.* il luogo in cui si trovano, effettivamente ed in maniera non temporanea, per un periodo, anche non continuativo, superiore a 6 mesi in un periodo d’imposta (24). Una volta acquisito lo *status* di residente, a seguito dell’emigrazione all’estero del contribuente, quest’ultimo viene considerato ancora assoggettabile a tassazione mondiale in Germania per 10 anni dalla partenza se:

a) sia stato soggetto in Germania a tassazione mondiale per almeno 5 dei 10 anni precedenti;

b) si sia trasferito in un Paese, la cui pressione fiscale sia inferiore di almeno 1/3 rispetto a quella tedesca applicabile ad un contribuente con un reddito annuo di € 77.000,00;

c) abbia mantenuto i propri legami economici “essenziali” con la Germania, dovendo questi essere presumibili nel caso in cui:

– abbia una partecipazione pari ad almeno il 25% in una società residente in Germania;

– percepisca reddito di fonte tedesca in misura superiore al 30% del proprio reddito globale o, comunque, in misura superiore ad € 62.000,00;

– le attività, i cui redditi sarebbero sottoposti a tassazione globale se egli fosse considerato residente, eccedano il 30% delle sue attività globali o, comunque, siano superiori ad € 154.000,00 (25).

(22) Sui criteri di collegamento soggettivi in Germania, cfr. per tutti M. Lehner, *Criteria for the linkage between the act subject to taxation and the taxpayer (nationality, domicile or residence or source of taxation)*, in T. Ellwein, D. Grimm, J.J. Hesse, G. Folke Schuppert (a cura di), *Jahrbuch zur Staats- und Verwaltungswissenschaft*, Baden-Baden, 1994, 195 ss.

(23) Art. 8, *Abgabenordnung*.

(24) Art. 9, *Abgabenordnung*. Al riguardo, rilevano S. Vecchione, F. Addesa, *Il regime fiscale dei calciatori: un’analisi economica comparata*, in *Rivista di Diritto ed Economia dello Sport*, 2012, 8, 3, 65, che «in base ai principi fiscali tedeschi, un atleta, al fine di ottenere la qualifica di residente in territorio tedesco, è tenuto a dimostrare di avere la dimora idonea ad uso abitativo per più di sei mesi».

(25) § 2, *Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)*.

Il calciatore professionista, essendo considerato dall'ordinamento tedesco alla stregua di un lavoratore dipendente, viene sottoposto ai normali scaglioni di progressività, i quali sono qui di seguito sintetizzati.

Figura 3

Scaglioni progressivi applicabili a persone fisiche single	Scaglioni progressivi applicabili a persone fisiche sposate	Aliquota applicabile
Da € 0 fino a € 8.354,00	Da € 0 fino a € 16.708,00	0%
Da € 8.354 fino a € 52.881,00	Da € 16.708,00 fino a € 105.762,00	14%
Da € 52.881 fino a € 250.730,00	Da € 105.762,00 fino a € 501.460,00	42%
Oltre € 250.730,00	Oltre € 501.460,00	45%

I calciatori professionisti non residenti in Germania che, tuttavia, hanno almeno il 90% del proprio reddito globale proveniente dall'attività svolta in territorio tedesco, sono *de facto* equiparati ai residenti in Germania, potendo, quindi, beneficiare della c.d. *Splittingtarif* – i.e. la possibilità, per i soggetti sposati o in regime di unione civile, di beneficiare di un dimezzamento dell'aliquota – e di tutte le deduzioni e detrazioni che permettono una “personalizzazione” dell'imposta sul reddito, in linea con le indicazioni ricevute dalla Corte di Giustizia UE sin dal caso *Schumacker* del 1995⁽²⁶⁾.

Quanto al metodo di tassazione applicato ai calciatori professionisti stranieri che stipulano un contratto con una squadra iscritta alla *Bundesliga* (e, quindi, residente in Germania), occorre precisare che a partire dal

⁽²⁶⁾ Il beneficio – noto come *Splittingtarif* e conosciuto a livello europeo soprattutto a seguito del caso *Schumacker* (CGUE, sentenza 14 febbraio 1995, causa C-279/93 *Schumacker*, in Racc. p. I-225) – è riconosciuto non solo ai matrimoni “tradizionali”, ma anche alle unioni civili (fra persone di sesso diverso o fra persone dello stesso sesso). Sul punto, la Corte Costituzionale Federale tedesca (*Bundesverfassungsgericht*) ha stabilito con sentenza del 7 maggio 2013 – cfr. BVerfG, 7.5.2013, 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, accessibile, in tedesco, su www.bverfg.de/entscheidungen/rs20130507_2bvr090906.html – che il mancato riconoscimento di tale beneficio fiscale anche alle unioni civili fosse incostituzionale per lesione del diritto di uguale trattamento *ex art. 3* della Legge Fondamentale tedesca (*Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*). Appena un anno dopo, il legislatore tedesco provvedeva ad adattare il sistema fiscale domestico alle indicazioni della Corte: cfr. *Gesetz zur Anpassung steuerlicher Regelungen an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts* del 18 luglio 2014 (in vigore dal 24 luglio 2014).

1° gennaio 2009 è entrata in vigore la nuova disciplina, la quale chiarisce che, in quanto contribuenti non residenti che ritraggono reddito di lavoro dipendente da un'attività svolta per un datore tedesco, i calciatori non residenti sono tassati secondo il principio di territorialità per tali redditi ai sensi della Sec. 49(1), No. 4a EstG e sono sottoposti a ritenuta alla fonte *ex Sec. 38 EStG* ⁽²⁷⁾.

Naturalmente, qualora il calciatore – come spesso avviene nella pratica – decida di sfruttare economicamente i propri diritti d'immagine, percependo un reddito, quest'ultimo sarà considerato reddito commerciale e, in quanto tale, distinto dal reddito di lavoro dipendente costituito dai compensi per l'esercizio della prestazione sportiva in senso stretto. Nella pratica, quindi, il calciatore potrebbe trasferire a terzi (solitamente non residenti in Germania) il diritto di sfruttare la propria immagine o il proprio nome, oppure potrebbe partecipare ad eventi organizzati da questi ultimi: in tal caso, il calciatore professionista costituirà una stabile organizzazione in Germania che rappresenta il centro al quale confluiranno detti redditi, i quali saranno sottoposti sia all'imposta sul reddito tedesca sia all'imposta commerciale locale tedesca (*Gewerbesteuer*) ⁽²⁸⁾.

Sebbene – al di là del meccanismo dello *Splittingtarif*, il quale spetta a tutti i contribuenti residenti sposati o in regime di unione civile (anche fra soggetti dello stesso sesso) o a coloro che integrano detti requisiti e, pur essendo non residenti, percepiscono almeno il 90% del proprio reddito globale da fonti tedesche – la Germania non preveda regimi agevolativi *ad hoc* per gli sportivi professionisti, occorre tuttavia segnalare che determinate discipline di favore sono state accordate in occasione di eventi sportivi di grande rilievo, come meglio vedremo *infra*, § 6.

Un'ultima riflessione relativa al carico fiscale a cui il calciatore professionista è sottoposto in Germania riguarda l'imposta ecclesiastica (*Kirchensteuer*). Tale tributo, già in vigore nel XIX secolo, trova attualmente il proprio fondamento nell'art. 137 della Costituzione di Weimar del 1919 – a cui fa espresso richiamo l'art. 140 della Legge Fondamentale tedesca (*Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*) – che consacra il principio di laicità della Germania e, al comma 6, stabilisce che «le associazioni religiose con personalità di diritto pubblico hanno il potere di stabilire

⁽²⁷⁾ Per un approfondimento, cfr. J.H. Unna, *New German withholding tax for artistes and sportsmen: opportunities and risks*, in *European Taxation*, 2009, 49, 6, 333 ss.

⁽²⁸⁾ Sul tema, A. Schollmeier, *Taxation of soccer players in Germany*, in A. Benazzi, N. Saccardo (a cura di), *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, Milano, 2011, 300 ss.

imposte sulla base degli elenchi anagrafici nel rispetto delle leggi statali»⁽²⁹⁾. Non essendoci una religione di Stato, il tributo in questione:

a) può essere imposto dalle comunità dei cattolici romani, dei protestanti, degli ebrei o da altre comunità religiose ufficialmente riconosciute in Germania;

b) ha come destinatari tutti i residenti in Germania che sono ufficialmente registrati come “credenti” di una di dette religioni, con la conseguenza che per non risultare sottoposti a tale imposta i contribuenti devono dichiararsi “atei” o fare una dichiarazione ufficiale con cui affermano di abbandonare il proprio credo;

c) ha un'aliquota dell'8% in Bavaria e in Baden-Württemberg, mentre per tutti gli altri *Länder* l'aliquota è del 9%;

d) la base imponibile è costituita dal reddito annuo del soggetto passivo;

e) si profila, nella pratica, come un'addizionale all'imposta sul reddito;

f) viene accertata e riscossa dalle autorità fiscali tedesche;

g) da un punto di vista ecclesiastico, l'omesso versamento della *Kirchensteuer* viene considerato un comportamento gravissimo, tanto che nel settembre 2012 un decreto della Conferenza Episcopale Cattolica tedesca ha stabilito che gli evasori non saranno più considerati cattolici⁽³⁰⁾. La stessa misura sanzionatoria di divieto di ricevere i sacramenti è stabilita (in questo caso, anche dai protestanti e dagli ebrei tedeschi) per coloro che abbandonano il proprio credo (a prescindere dal fatto che tale decisione sia mossa esclusivamente da ragioni fiscali), ad eccezione dell'estrema unzione.

La *Kirchensteuer* ha, recentemente, sollevato l'attenzione dello sport professionistico, posto che il calciatore Luca Toni si sta difendendo dinanzi alla Corte d'Appello di Monaco dall'accusa di evasione di € 1,7 milioni di imposte ecclesiastiche non pagate negli anni in cui ha giocato nel Bayern. In particolare, mentre nel 2007 (anno di esordio al Bayern) il calciatore si era registrato come “ateo”, dal secondo anno in poi è stata indicata la qualifica di “credente”: da tale formale autodichiarazione, ne è conseguita la rilevante ripresa a tassazione. Quello dell'imposta ecclesiastica in Germania è, quindi, un elemento che deve essere tenuto in seria considerazione da parte dei calciatori professionisti stranieri che ivi intendano andare a giocare.

⁽²⁹⁾ Traduzione libera.

⁽³⁰⁾ Sul punto, cfr. BBC, *German Catholics lose church rights for unpaid tax*, 24 settembre 2012, accessibile su www.bbc.com/news/world-europe-19699581.

4. - *Regno Unito*

Spostando la nostra attenzione sul sistema di tassazione inglese delle persone fisiche, occorre in prima battuta analizzare i criteri di collegamento soggettivi utilizzati dal Regno Unito, i quali sono:

a) *residence*, che identifica il luogo di attuale abitazione⁽³¹⁾;

b) *ordinary residence*, concetto di elaborazione giurisprudenziale che identifica il soggetto che abita stabilmente e continuativamente nel Regno Unito e che abbia, altresì, l'intenzione attuale e futura di rimanervi⁽³²⁾;

c) *domicile*, ovvero il luogo in cui si trova la dimora abituale del soggetto (*i.e.* il centro di interessi vitali), il quale, a sua volta, si suddivide in:

– *domicile of origin*, corrispondente al domicilio del padre al momento della nascita; e

– *domicile of choice*, il quale è frutto della scelta di un contribuente di fissare in un altro Stato il proprio centro di interessi vitali.

Combinando i predetti criteri, dunque, nell'ordinamento inglese vi possono essere le seguenti categorie di contribuenti:

a) *resident and ordinarily resident*, categoria che identifica i contribuenti con maggiore "attaccamento" al Regno Unito, sia dal punto di vista della presenza fisica sul territorio nazionale sia da quello dell'intenzionalità di rimanervi per lungo tempo. Questi soggetti sono tassati in modo pieno in base al *worldwide principle*;

⁽³¹⁾ Secondo il fisco inglese, «*one of the many factors that determine an individual's residence is the number of days they are physically present in the UK. The only occasion when days alone determine an individual's residency is when they are here for 183 days or more during a tax year. An individual may also be resident in the UK if they are here for fewer than 183 days in a tax year. This will depend on how often and how long they are here, the purpose and pattern of their visits and their connections to the UK. This might include the location of their family, their property, their work life and social connections. If the nature and degree of ties to the UK show that it is usual for an individual to live in the UK, they are resident in the UK*». Così, HM Revenue & Customs, RDRM10120 – *Residence: Leaving the United Kingdom: Residence status*, accessibile su www.hmrc.gov.uk/manuals/rdrmmanual/RDRM10120.htm.

⁽³²⁾ Al riguardo, il fisco inglese chiarisce che «*ordinary residence is different from residence. The word 'ordinary' indicates that an individual's residence in the UK is typical for them and not casual. If an individual has always lived in the UK then they are ordinarily resident here. The pattern of an individual's presence, both in the UK and overseas, is an important factor when deciding if they are ordinarily resident in the UK. You will need to take into account the reasons for them being in, coming to, or leaving the UK and their lifestyle and habits*». Così, HM Revenue & Customs, RDRM10120 – *Residence: Leaving the United Kingdom: Residence status*, accessibile su www.hmrc.gov.uk/manuals/rdrmmanual/RDRM10120.htm.

b) *resident and non ordinarily resident*, categoria che identifica contribuenti residenti, ma con un minore radicamento al territorio inglese e, conseguentemente, beneficiano di alcuni vantaggi rispetto alla categoria *sub lett. a)* ⁽³³⁾;

c) *non-resident*, i quali sono tassati esclusivamente sul reddito prodotto all'interno del territorio inglese;

d) *resident non-domiciled*, che rappresentano una sorta di *tertium genus* che si aggiunge alla tradizionale dicotomia residenti/non residenti.

I residenti non domiciliati sono, essenzialmente, quei soggetti che, pur mantenendo un *domicile of origin* nel proprio Paese natio, si stabiliscono nel Regno Unito. Il vantaggio fondamentale dei contribuenti che integrano i requisiti di questa categoria è storicamente consistito nel relativo regime fiscale ⁽³⁴⁾, il quale negli ultimi anni è, tuttavia, stato parzialmente rivisto e perfezionato. Originariamente, infatti, i redditi prodotti nel Regno Unito dai *non-doms* erano ivi sottoposti a tassazione in base al tradizionale principio di territorialità (indicato come *arising basis taxation*, ovvero tassazione connessa al luogo in cui è prodotto il reddito), mentre tutti i redditi prodotti fuori dal Regno Unito non venivano né accertati né tassati. Questi ultimi venivano tassati dal fisco inglese solamente nella misura in cui venivano “rimessi” o in qualsiasi modo “goduti” nel Regno Unito (e.g. trasferimento bancario di fondi in favore di un conto corrente inglese): questo meccanismo, sconosciuto per la maggior parte dei sistemi fiscali ⁽³⁵⁾, è noto come *remittance basis taxation*.

⁽³³⁾ In particolare, i principali vantaggi di questi soggetti sono l'inapplicabilità di alcune norme antielusive (comprese quelle relative all'inclusione nella base imponibile del reddito percepito al di fuori del Regno Unito per soddisfare un debito sorto nel Regno Unito e quelle relative alla cessione di attività all'estero); l'irrelevanza ai fini della *inheritance tax* (imposta sulle successioni) dei titoli governativi FOTRA (*Free Of Tax to Residents Abroad*); l'applicazione di regole più elastiche per il calcolo del reddito di lavoro dipendente; l'applicabilità della *remittance basis of taxation* (in base all'Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005, Section 831). Quest'ultimo aspetto consiste nell'applicazione per i “residenti non ordinariamente residenti” di un sistema di tassazione territoriale, salvo includere nella base imponibile esclusivamente quella porzione dei redditi di fonte estera che vengono “rimessi” o “goduti” nel Regno Unito.

⁽³⁴⁾ Per un'analisi della disciplina, cfr. P. Mastellone, *Il trattamento impositivo dei “residenti non domiciliati” nel Regno Unito e la sua legittimità nel panorama internazionale*, in *Dir. e prat. trib. internazionale*, 2009, 6, 3, 1369 ss.

⁽³⁵⁾ Un meccanismo analogo di tassazione è, tuttavia, previsto in Giappone, il quale prevede la figura dei c.d. *residenti non-permanenti* («*bieijusuba*»), i quali sono contribuenti residenti che non manifestano l'intenzione di risiedere in Giappone per un tempo indefinito. Pertanto, gli stranieri che acquisiscono la residenza in Giappone sono sempre considerati tali per i primi 5 anni di residenza, e quindi tassati sulla base del principio di territorialità. Il regime impositivo applicabile ai residenti non-permanenti consiste nella tassazione dei red-

Orbene, a seguito delle crescenti critiche a tale regime provenienti dagli altri Stati membri UE, i quali lo consideravano una forma di concorrenza fiscale “dannosa” studiata per attrarre nel proprio ordinamento facoltosi contribuenti stranieri, il Regno Unito ha messo le mani su tale disciplina.

A tale riguardo, con il Finance Act 2008 il Governo inglese ha stabilito l'introduzione di una *flat tax* annuale per i *non-doms* “di lunga durata”⁽³⁶⁾: da una iniziale *flat tax* unica pari a GBP 30.000,00, a partire dal 6 aprile 2012 quest'ultima viene innalzata a GBP 50.000,00 per i *non-doms* “di lunghissima durata”. Più precisamente, il regime attualmente in vigore è così delineato:

a) il *non-dom* non paga alcuna imposta inglese sul reddito o sui *capital gains* realizzati all'estero se:

- il relativo ammontare non supera GBP 2.000,00 annui; e
- gli stessi non vengono rimessi nel Regno Unito (e.g. per il tramite di un trasferimento bancario);

b) il *non-dom* che ha all'estero redditi o *capital gains* superiori a GBP 2.000,00 ed effettua rimesse nel Regno Unito:

- dovrà indicare tali importi in dichiarazione dei redditi;
- potrà, alternativamente:
 - far sì che tutto il reddito di fonte non inglese vada a sommarsi al reddito complessivo tassato nel Regno Unito, potendo far valere il credito d'imposta per i tributi eventualmente assolti all'estero; oppure

▪ invocare l'applicazione della *remittance basis taxation* e, quindi:
i) pagare le imposte inglesi solo per gli importi “rimessi” nel Regno Unito e, al contempo,

ii) pagare la *flat tax* per tutto il rimanente reddito di fonte straniera non rimesso, nella misura di GBP 30.000,00 (se il richiedente è stato residente nel Regno Unito per almeno 7 degli ultimi 9 anni) oppure nella misura di GBP 50.000,00 (se il richiedente è stato residente nel Regno Unito per almeno 12 degli ultimi 14 anni).

diti di fonte giapponese e dei redditi di fonte estera, ma solo nella misura in cui questi siano rimessi o goduti in Giappone.

⁽³⁶⁾ Il Chancellor of the Exchequer Alistair Darling ha precisato nel Budget Statement del 12 marzo 2008 che «*for those nondomiciled individuals or families who have chosen to make Britain their home, I believe that it is right and fair that they should, after 7 years, pay a reasonable charge to maintain the right to be taxed differently from other UK residents. Beyond that, as I have said before, we will not seek to charge UK tax on offshore income or capital gains that is not brought into the UK*».

Dal punto di vista dell'Amministrazione finanziaria italiana, l'emigrazione di un contribuente residente verso il Regno Unito per ivi beneficiare del regime in questione non è affatto facile, posto che in tale ipotesi sarà verosimile il mantenimento del centro degli affari ed interessi in Italia. A tale riguardo, con un orientamento del 2008, l'Agenzia delle Entrate – in risposta all'interpello presentato da un noto allenatore di calcio – ha chiarito che per perdere la residenza fiscale italiana è necessario che, da una valutazione complessiva dei vari rapporti intrattenuti dal contribuente emigrante in Italia, emerga un'effettiva perdita di «ogni significativo collegamento con lo Stato italiano e possa quindi essere considerato fiscalmente non residente»⁽³⁷⁾.

Chiariti i vari criteri di collegamento soggettivi che il Regno Unito utilizza per tassare le persone fisiche, occorre adesso analizzare le aliquote applicabili, le quali sono strutturate secondo il principio di progressività. Qui di seguito sono sintetizzati gli scaglioni e le aliquote applicabili a partire dal periodo d'imposta 2015/2016.

Figura 4 ⁽³⁸⁾

Da GBP 0 a GBP 31.785,00	20%
Da GBP 31.785,00 a GBP 150.000,00	40%
Oltre GBP 150.000,00	45%

All'interno del primo scaglione deve considerarsi una *no-tax area* (nota come *Personal allowance*) solitamente pari a GBP 10.600,00, che può essere:

⁽³⁷⁾ Cfr. Risoluzione n. 351/E del 7 agosto 2008, la quale si richiama – a sua volta – alla circolare n. 304 del 2 dicembre 1997, in cui veniva chiarito che «la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) non costituisce elemento determinante per escludere il domicilio o la residenza nello Stato, ben potendo questi ultimi essere desunti con ogni mezzo di prova anche in contrasto con le risultanze dei registri anagrafici».

⁽³⁸⁾ Per semplicità e per meglio permettere la comparazione con gli altri Paesi oggetto di analisi, di seguito si ripropone la medesima tabella con gli importi in Euro, convertiti in data 22 novembre 2015 dal sito www.xe.com.

Scaglione	Aliquota
Da € 0 a € 44.349,54	20%
Da € 44.349,54 a € 214.013,89	40%
Oltre € 214.013,89	45%

a) più elevata per i contribuenti nati prima del 6 aprile 1938 o per i soggetti affetti da cecità (o altri gravi disabilità);

b) più ridotta se il reddito annuo del contribuente è superiore a GBP 100.000,00.

La normativa inglese che disciplina la tassazione degli sportivi (e degli artisti) non residenti è contenuta nell'*Income Tax (Entertainers and Sportsmen) Regulations* SI 1987 No. 530, entrato in vigore il 1° maggio 1987, a cui sono state apportate diverse modifiche nel corso del tempo. Posto che il Regno Unito considera i calciatori professionisti dei titolari di reddito di lavoro dipendente, questi saranno in linea di massima tassati su tutti i pagamenti di fonte inglese, compresi i bonus connessi alla partecipazione di tornei, i premi in denaro, ecc.

Deve, tuttavia, rilevarsi, che – al di là di determinati eventi sportivi internazionali di grande rilievo mediatico, per i quali il Regno Unito prevede delle riduzioni impositive o addirittura delle esenzioni totali⁽³⁹⁾ – la tassazione inglese nei confronti degli artisti e sportivi non residenti appare particolarmente onerosa ed applicata severamente dalle autorità fiscali e dalla stessa giurisprudenza⁽⁴⁰⁾.

Un *leading case* che testimonia la stretta interpretazione che viene data alle norme domestiche è rappresentato dal caso *Agassi* del 2006, in cui la House of Lords si è occupata della controversia fra il noto tennista statunitense – il quale non era né residente né domiciliato nel Regno Unito – e le autorità fiscali, relativamente alla tassazione dei redditi di natura commerciale di fonte inglese⁽⁴¹⁾. Nella fattispecie, i giudici hanno stabilito che i redditi derivanti dai due contratti di *endorsement* stipulati dalla Agassi Enterprises Inc. – società di diritto statunitense di proprietà e controllata dallo stesso tennista – e la Nike Inc. e la Head Sport AG, fossero tassabili nel Regno Unito, sebbene nessuna di queste società fosse inglese né operasse sul mercato inglese tramite una stabile organizzazione. Ciò nonostante, la House of Lords ha stabilito che detti pagamenti avessero «*a connection of a "prescribed kind" (see Regulation 3 of the 1987 Regulations) with a "relevant activity" (see Regulation 6) performed by Mr Agassi in the*

⁽³⁹⁾ Come meglio vedremo *infra* al § 6.

⁽⁴⁰⁾ Sul punto, T. Hasson, *Does the UK have a sporting chance?*, in *STEP Journal*, 2011, 3, 4, accessibile su www.step.org, si chiede se le autorità fiscali inglesi abbiano creato «*a hostile environment for international sport stars which is in danger of destroying the sports calendar*».

⁽⁴¹⁾ *Agassi v. Robinson (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, [2006] UKHL23, accessibile su www.publications.parliament.uk/pa/ld200506/ldjudgmt/jd060517/agasro.pdf.

United Kingdom» e, pertanto, fossero legittimamente tassabili nel Regno Unito.

Questo approccio volto a considerare comunque tassabili nel Regno Unito i redditi percepiti dagli sportivi non residenti che presentino un collegamento labilissimo con il territorio inglese ha, di fatto, scoraggiato vari professionisti dal partecipare a manifestazioni sportive inglesi pur mantenendo la residenza e il domicilio all'estero⁽⁴²⁾.

5. - *Cenni sui principali aspetti della tassazione dei calciatori in Italia*

Per completare l'analisi delle normative domestiche di tassazione dei calciatori professionisti, verrà di seguito fatto qualche breve cenno al regime fiscale italiano nei confronti dei calciatori qualificati come "professionisti" dall'ordinamento italiano⁽⁴³⁾.

In via preliminare è necessario qualificare, ai fini fiscali, la natura del rapporto di lavoro, che intercorre tra il calciatore e la società di appartenenza.

Il principale riferimento normativo è costituito dalla l. 23 marzo 1981, n. 91⁽⁴⁴⁾, che disciplina i rapporti tra le società e gli sportivi professionisti, il cui art. 2 stabilisce che «sono sportivi professionisti gli atleti [...] 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».

Alla luce di quanto disposto dalla norma appare indubitabile l'inquadramento dei calciatori nella categoria degli «sportivi professionisti».

Per quanto concerne, invece, la qualificazione delle remunerazioni del calciatore professionista, occorre fare qualche riflessione ulteriore. Al riguardo, l'art. 3, l. n. 91 del 1981 stabilisce che la remunerazione che l'atleta professionista ritrae a fronte della prestazione sportiva costituisce, in linea di massima, reddito di lavoro dipendente.

⁽⁴²⁾ Per esempio, fece scalpore la diserzione del corridore Usain Bolt alla gara Grand Prix di Londra del 2012, motivata esclusivamente da ragioni fiscali. Per un'analisi critica del sistema di tassazione inglese degli sportivi non residenti, cfr. A. Simpson, *Taxation of non-resident entertainers and sportsmen: the United Kingdom's definition of performance income and how it ought to be measured*, in *Washington University Global Studies Law Review*, 2012, 11, 3, 693 ss.

⁽⁴³⁾ Il settore professionistico riguarda le società di Serie A, di Serie B e di Lega Pro.

⁽⁴⁴⁾ Rubricata "Norme in materia di rapporti tra società ed enti sportivi professionisti".

Tuttavia, tale remunerazione *può* costituire reddito di lavoro autonomo qualora ricorra almeno uno dei requisiti indicati dal comma 2 e, cioè, che:

«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 tale ipotesi, l'art. 15, l. n. 91 del 1981 sancisce che «ai redditi derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo si applicano le disposizioni dell'art. 49, terzo comma, lettera a), del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597, e successive modificazioni ed integrazioni». Tale norma, inserita nel "predecessore" del t.u.i.r., disciplinava le categorie c.d. *assimilate* ai redditi di lavoro autonomo⁽⁴⁵⁾.

A seguito dell'approvazione del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 (c.d. *vecchio t.u.i.r.*), l'art. 49, 3° comma, chiariva che «i redditi derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo, di cui alla legge 23 marzo 1981, n. 91» erano considerati redditi di lavoro autonomo "assimilati" ai sensi del 2° comma, lett. a) della medesima disposizione⁽⁴⁶⁾. L'art. 34, l. 21 novembre 2000, n. 342, abrogava l'art. 49, 2° comma, lett. a), e stabiliva – al 3° comma – che «tutti i riferimenti all'articolo 49, comma 2, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concernente redditi di lavoro autonomo, contenuti in disposizioni legislative

⁽⁴⁵⁾ Si stabiliva, infatti, che «sono inoltre redditi di lavoro autonomo: a) i redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa aventi per oggetto la prestazione, senza vincolo di subordinazione, di attività diverse da quelle considerate nei Titoli II e V, quali i redditi derivanti dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società ed enti, quelli derivanti dalla collaborazione a giornali, riviste ed enciclopedie, e simili».

⁽⁴⁶⁾ «2. Sono inoltre redditi di lavoro autonomo: a) i redditi derivanti dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, dalla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, dalla partecipazione a collegi e commissioni e da altri rapporti di collaborazione coordinata e continuativa. Si considerano tali i rapporti aventi per oggetto la prestazione di attività, non rientranti nell'oggetto dell'arte o professione esercitata dal contribuente ai sensi del comma 1, che pur avendo contenuto intrinsecamente artistico o professionale sono svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita».

emanate anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge devono intendersi come effettuati all'articolo 47, comma 1, lettera c-bis), del medesimo testo unico, concernente redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente».

Dunque, nell'attuale scenario normativo, la norma contenuta nell'art. 53, 3° comma, del "nuovo" t.u.i.r., seppur collocata all'interno della disposizione che regola i redditi di lavoro autonomo, deve intendersi operare il rinvio all'attuale art. 50 (rubricato *Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente*), il cui comma c-bis riproduce pedissequamente la disposizione in precedenza contenuta nel Capo relativo ai redditi di lavoro autonomo⁽⁴⁷⁾. Questa interpretazione è stata accolta dalla stessa Amministrazione finanziaria, la quale ritiene che – a seguito della modifica dell'art. 34, l. 21 novembre 2000, n. 342 – a partire dal 1° gennaio 2001 «per individuare la misura e le modalità di imposizione di tali redditi, non si fa più riferimento al più volte citato art. 25, comma 2, del d.p.r. n. 600 del 1973 bensì all'art. 24, comma 1-ter, dello stesso decreto, inserito dalla legge n. 342 del 2000.

Dal punto di vista degli adempimenti del sostituto d'imposta, non vi sono, tuttavia, mutamenti sostanziali. Infatti il 1° comma *ter* dispone che "Sulla parte imponibile dei redditi di cui all'articolo 47, comma 1, lettera c-bis), del testo unico delle imposte sui redditi [...] corrisposti a soggetti non residenti, deve essere operata una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30 per cento". Pertanto, anche in questo caso, le somme erogate agli sportivi non residenti subiranno una ritenuta pari al 30 per cento»⁽⁴⁸⁾.

Se, quindi, da una parte i redditi che percepisce il calciatore professionista sono considerati di lavoro dipendente, dall'altra i compensi derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo *ex* art. 3, 2° comma, l. n. 91 del 1981 sono assimilati, ai fini fiscali, ai redditi di lavoro dipendenti, con la conseguente applicazione delle disposizioni di cui all'art. 50, 1° comma, lett. c-bis), t.u.i.r.⁽⁴⁹⁾.

⁽⁴⁷⁾ Come evidenzia M. Leo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 2007, 999, «i redditi derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo continuano ad essere disciplinati secondo le disposizioni concernenti le collaborazioni coordinate e continuative, ora contenute nell'art. 50, comma 1, lett. c-bis)».

⁽⁴⁸⁾ Risoluzione 21 maggio 2001, n. 73/E.

⁽⁴⁹⁾ In tal senso, si veda anche V. Bernardi, *Profili fiscali nel calcio professionistico: la tassazione del reddito dei calciatori*, in G. Nicoletta (a cura di), *Profili economici e finanziari dello sport*, Milano, 2015, 33.

Il reddito dei calciatori professionisti percepito a fronte di prestazioni sportive, non è, quindi, sottoposto ad Iva né ad Irap.

Sul piano della riscossione, il reddito percepito dallo sportivo professionista è assoggettato ad una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, da parte delle società sportive, che – ai sensi dell'art. 23, d.p.r. n. 600 del 1973 – operano quali sostituti d'imposta.

I proventi, che i calciatori professionisti ricevono da parte della società di appartenenza ed eventualmente di quella nazionale sono molteplici e, in genere, riguardano: i compensi per la partecipazione a manifestazioni sportive; i compensi in natura (c.d. *fringe benefits*); i montepremi (si pensi ai premi legati alla salvezza o alla promozione della squadra ed, in generale, ai premi legati al raggiungimento di determinati obiettivi); i compensi legati allo sfruttamento della propria immagine, ecc.

Relativamente ai compensi per la partecipazione a manifestazioni sportive è assolutamente pacifico il loro inquadramento, ai fini fiscali, nella categoria dei redditi di lavoro dipendente.

Nel caso in cui l'atleta sia "chiamato" a far parte della squadra nazionale, il rapporto di lavoro – ai sensi dell'art. 3, 2° comma, l. 23 marzo 1981, n. 91 – risulta civilisticamente qualificato come autonomo⁽⁵⁰⁾, tuttavia si ritiene che il trattamento fiscale previsto per i redditi ritratti dall'attività

⁽⁵⁰⁾ Sul punto, la Suprema Corte si è in più occasioni occupata del «rapporto fra l'atleta e la F.I.G.C., giungendo alle stesse conclusioni in via di interpretazione in un'ipotesi analoga in cui non poteva, però, trovare applicazione, "ratione temporis", la legge in esame n. 91-81; o rilevando che, in definitiva, tale normativa non aveva introdotto alcuna innovazione nel sistema ma si era limitata a prendere atto di una realtà giuridica già riconosciuta nella prassi (Cass. 20.4.1990, n. 3303; Cass. 1.3.1990, n. 1548). La tesi dell'insussistenza del rapporto di lavoro subordinato e cioè l'erroneità dell'assunto, secondo cui gli atleti professionisti convocati per far parte della squadra nazionale conserverebbero nei confronti della Federazione la loro qualifica di lavoratori subordinati rivestita presso le società di appartenenza, poggiava, infatti, sull'impossibilità di ravvisare la figura del "comando" o del "distacco" nella loro messa a disposizione a favore della Federazione, alla luce dell'art. 22 del Regolamento Organico, nel testo vigente all'epoca che non prevedeva un obbligo di "facere" a carico delle società medesime, ma solo un "pati". Ad ogni modo, la richiamata legge, applicabile al caso in esame, contenendo una disciplina specifica della materia, consente di riaffermare, con più diretti riferimenti testuali, la natura autonoma dell'attività svolta dal ricorrente per conto della Federazione nell'ambito dei campionati mondiali di calcio e di ritenere, quindi, errata la tesi del rapporto di lavoro subordinato su cui è stato basato l'avviso di accertamento che ha incluso il premio fra i redditi previsti dall'art. 47 lett. b) del d.p.r. 597-73 anziché fra quelli da lavoro autonomo. Come del resto prevede l'art. 15 della stessa Legge n. 91 del 1981 che, nel regolare il trattamento tributario delle prestazioni sportive rese nell'ambito di un rapporto di lavoro autonomo, richiama espressamente l'art. 49 lett. a) dello stesso d.p.r. 59773, relativo, appunto, ai redditi da lavoro autonomo». Così, Cass., sez. I, 14 giugno 1999, n. 5866, in *De Jure*.

svolta a favore della federazione nazionale, per le ragioni viste sopra, sia il medesimo riservato ai redditi di lavoro dipendente.

Per quanto riguarda il trattamento fiscale dei compensi in natura, cioè dei vantaggi accessori (c.d. *fringe benefits*) generalmente corrisposti ai calciatori dalle società di appartenenza (di frequente in esecuzione di adempimenti contrattuali assunti con *sponsors* esterni), si rileva come l'assoggettamento ad imposizione di tali erogazioni *extra-stipendiali* in capo al dipendente non sia affatto pacifica⁽⁵¹⁾. Il dubbio sorge, poiché – a livello teorico – in base all'art. 51, 1° comma, t.u.i.r., qualsiasi vantaggio accessorio potrebbe essere considerato un'ipotesi di «somma o valore» idoneo ad determinare la base imponibile irpef, tuttavia l'Agenzia delle Entrate ha più volte escluso tale eventualità⁽⁵²⁾, disconoscendo l'idoneità delle erogazioni in natura corrisposte nell'interesse esclusivo o prevalente della società a formare la base imponibile dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Sul punto, si richiama quanto stabilito dalla circolare 20 dicembre 2013, n. 37/E, che in merito alla individuazione del regime fiscale delle dotazioni assegnate agli atleti in esecuzione di adempimenti contrattuali assunti dalla società con *sponsor* esterni, stabilisce, che «nella particolar ipotesi in cui il calciatore professionista abbia un obbligo contrattuale di utilizzare determinati beni, ricevuti in esecuzione di un contratto stipulato tra la società sportiva e lo sponsor per cui la prima consegue un ricavo da detto utilizzo [...] si ritiene prevalente l'interesse del datore di lavoro».

Infine, si ricorda che l'art. 1, 160°-162° comma, l. 27 dicembre 2013, n. 147 (c.d. *Legge di stabilità 2014*), a seguito dei numerosi contenziosi legati alla qualificazione dei compensi dei procuratori come *fringe benefits*⁽⁵³⁾, ha introdotto all'art. 51 t.u.i.r. il 4° comma *bis*, in base al quale «ai fini della determinazione dei valori di cui al comma 1, per gli atleti professionisti si considera altresì il costo dell'attività di assistenza sostenuto dalle società sportive professionistiche nell'ambito delle trattative aventi ad og-

⁽⁵¹⁾ A dimostrazione di quanto detto, si evidenzia che in più occasioni l'Amministrazione finanziaria ha considerato quali *fringe benefits* i compensi corrisposti dalle società di calcio ai procuratori ovvero il sostenimento delle spese mediche da parte della società di calcio per assistere l'atleta infortunato.

⁽⁵²⁾ In tal senso, cfr. Ministero delle Finanze, circolare 23 dicembre 1997, n. 326/E e circolare 4 marzo 1999, n. 55/E.

⁽⁵³⁾ Determinante per stimolare un rapido intervento del legislatore è stata, in particolare, Comm. trib. reg. Firenze, sez. XXXI, 23 febbraio 2013, n. 22, in *Fisconline*, la quale ha annullato la pretesa dell'Amministrazione secondo cui i compensi versati dalle squadre ad un calciatore professionista costituivano *fringe benefits* e, pertanto, parte integrante della remunerazione di quest'ultimo.

getto le prestazioni sportive degli atleti professionisti medesimi, nella misura del 15 per cento, al netto delle somme versate dall'atleta professionista ai propri agenti per l'attività di assistenza nelle medesime trattative»⁽⁵⁴⁾.

Un'altra tipologia di compenso, frequentemente corrisposta dalle società di appartenenza ovvero dagli *sponsors*, è quella dei premi legati al conseguimento di determinati risultati sportivi. Ebbene, anche i premi corrisposti dalle società di appartenenza, in base all'art. 51 t.u.i.r., sono da considerare certamente, ai fini fiscali, come redditi di lavoro dipendente.

Per quanto riguarda i premi corrisposti dagli *sponsor* al calciatore professionista, invece, si rammenta la posizione dell'Amministrazione finanziaria, che arriva alla stessa conclusione e chiarisce che «nella determinazione del reddito di lavoro dipendente rientrano anche i premi e le liberalità assegnati da soggetti terzi rispetto al datore di lavoro. Si ritiene che, nell'ipotesi in cui non sussista uno specifico accordo tra sponsor e società sportiva datore di lavoro, siano applicabili le precisazioni contenute nella Risoluzione n. 101/E del 2005, in cui è stato chiarito che l'obbligo di effettuare la ritenuta di cui all'art. 23 del d.p.r. n. 600 sussiste in capo al soggetto erogante ogni qual volta l'erogazione riguardi somme e valori di cui all'art. 51 del t.u.i.r. e, quindi, somme e valori "in qualunque modo riconducibili al rapporto di lavoro", ancorché siano corrisposti "a favore di soggetti che non sono propri dipendenti". I premi in oggetto erogati dallo sponsor ai dipendenti della società sportiva, in quanto obiettivamente riconducibili fra i redditi di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 51 del t.u.i.r., devono essere assoggettati dallo sponsor stesso alla ritenuta alla fonte a titolo di acconto di cui all'art. 23 del d.p.r. n. 600 del 1973. Al fine di consentire al datore di lavoro di operare correttamente le opera-

⁽⁵⁴⁾ Sul punto, si rinvia alla completa analisi di L. Salvini, *I fringe benefits degli sportivi professionisti: i compensi corrisposti dalle società di calcio ai procuratori sportivi*, in AA.VV., *Atti preparatori del Convegno "Lo sport e il fisco"*, svoltosi a Firenze il 30-31 ottobre 2015, 443 ss., la quale rileva che detta disposizione, «nella sostanza, prevede che il 15% delle somme erogate dalla società sportiva al proprio procuratore, cioè ad un soggetto che è ad essa legato da un rapporto contrattuale, in occasione dell'ingaggio o del trasferimento di un atleta, ovvero del rinnovo del contratto costituisca un reddito in natura del calciatore (o dell'atleta, più in generale); da tale ammontare è deducibile quanto il calciatore ha erogato, per le medesime trattative, ai propri agenti. Si tratta, come è agevole rilevare, di una disposizione che prevede una presunzione di possesso di un reddito da parte del calciatore e che, in quanto tale, solleva notevoli dubbi di legittimità. Essa, inoltre, appare di non agevole applicazione pratica in molti casi. Ma, prima di affrontare questi temi e per comprendere meglio il contesto, sembra opportuno ricordare che il comma 4 bis in esame è stato introdotto nell'art. 51 t.u.i.r. nel 2013 (e precisamente dall'art. 1, comma 160, lett. a), l. n. 147/2013), con vigenza dal medesimo periodo d'imposta» (444).

zioni di conguaglio, è necessario che tra lo sponsor e la società sportiva sia attivato un sistema di comunicazioni relativamente ai premi corrisposti ai dipendenti della società sportiva (cfr., tra l'altro, risoluzione n. 76 del 24 marzo 2009)»⁽⁵⁵⁾.

A proposito dei redditi ritratti dai calciatori dalle attività di sfruttamento della propria immagine devono essere forniti alcuni chiarimenti⁽⁵⁶⁾, quanto alle *forme di sfruttamento* ed alle *modalità di cessione* della propria immagine⁽⁵⁷⁾.

In primo luogo, le forme di sfruttamento della propria immagine risultano generalmente legate ad attività consistenti in un *facere* (e.g. spot pubblicitari, apparizioni ed esibizioni pubbliche, etc.) ovvero in un *pati* (e.g. consentire la riproduzione della propria immagine su prodotti di *merchandising*)⁽⁵⁸⁾.

Quanto alle modalità di cessione della propria immagine possono essere realizzate:

a) direttamente:

- dall'atleta allo *sponsor*;
- dall'atleta alla società di appartenenza;

b) indirettamente:

- dall'atleta ad una società intermediaria che li sub-licenza ad uno *sponsor*;
- dall'atleta ad una società intermediaria che li sub-licenza alla società di appartenenza.

Nel caso in cui la cessione dei diritti di immagine sia ceduta a soggetti terzi (e.g. *sponsor* o società intermediaria) appare difficile qualificare il red-

⁽⁵⁵⁾ Così, circolare 20 dicembre 2013, n. 37/E.

⁽⁵⁶⁾ Sul tema, cfr. A. Carinci, *Profili fiscali dello sfruttamento del diritto all'immagine degli sportivi*, in AA.VV., *Atti preparatori del Convegno "Lo sport e il fisco"*, svoltosi a Firenze il 30-31 ottobre 2015, 25 ss.; A. Magliaro, S. Censi, *Dubbi sulla tassazione dei redditi da sfruttamento d'immagine dei calciatori professionisti*, in *Corr. trib.*, 2010, 33, 48, 3993 ss.; N. Saccardo, L. Frisoli, P. Castellano, *La tassazione dei calciatori non residenti: i redditi dallo sfruttamento economico dell'immagine*, in A. Benazzi, N. Saccardo (a cura di), *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, Milano, 2011, 117 ss.

⁽⁵⁷⁾ In relazione alla imponibilità dei corrispettivi collegati allo sfruttamento della propria immagine si ricorda, che in più occasioni la giurisprudenza ha incluso nella base imponibile irpef tutte le utilità ottenute dai calciatori, ancorché indirettamente (e.g. attraverso società *sponsor*), dalle attività di sfruttamento della propria immagine. In tal senso, cfr. *ex pluribus* Cass., sez. trib., 26 febbraio 2010, n. 4737, in *Dialoghi Tributarî*, 2010, 3, 3, 301 ss., con nota di A. Vignoli, R. Lupi, *Sfruttamento dell'immagine e flussi di ricchezza tra atleti, clubs, sponsors e managers*, ivi, 295 ss.

⁽⁵⁸⁾ Da ultimo, si veda G. Corasaniti, *Merchandising e marchi*, in AA.VV., *Atti preparatori del Convegno Lo sport e il fisco*, svoltosi a Firenze il 30-31 ottobre 2015, 83 ss.

dito come «diverso» ai sensi dell'art. 67, 1° comma, lett. *l*), t.u.i.r., perché per essere tale è necessario che non sia conseguito «nell'esercizio di arti o professioni [...] né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente». Pertanto, il reddito dovrà essere considerato, ai fini fiscali, come di lavoro dipendente.

Si ricorda, che nel caso in cui nel processo di cessione dei diritti di sfruttamento dell'immagine dell'atleta professionista intervenga una società intermediaria, questa, se residente in Italia, sarà soggetta ad Ires ed Irap. Nel caso in cui sia residente o localizzata in un c.d. *paradiso fiscale*, si dovrà verificare l'eventuale assoggettamento di tale società al «controllo» da parte del calciatore, ai fini dell'applicazione della disciplina CFC (art. 167 t.u.i.r.) e di quella sulla indeducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata (art. 110, 10° comma, t.u.i.r.)⁽⁵⁹⁾.

Inoltre, è opportuno dar conto dell'introduzione, per effetto del d.l. n. 138 del 2011, di un contributo di solidarietà del 3% per i redditi superiori ad € 300.000,00 lordi annui, che per effetto della Legge di stabilità 2014 è stato esteso fino al 31 dicembre 2016. Le modalità tecniche di attuazione di tale nuovo prelievo per i calciatori e per le società sono illustrate nel dettaglio dal d.m. 21 novembre 2011⁽⁶⁰⁾.

Da ultimo, occorre segnalare la non marginale ricaduta in ambito tributario rappresentata al recente divieto introdotto dalla FIFA relativa al fenomeno del c.d. *third party ownership* (TPO). A tale riguardo, si deve preliminarmente chiarire la distinzione fra:

⁽⁵⁹⁾ Si rammenta che i c.d. *Paesi a fiscalità privilegiata*, ai fini dell'applicazione dell'art. 110, 10° comma, t.u.i.r., sono quelli individuati dal d.m. 23 gennaio 2002, così come modificato dal d.m. 27 aprile 2015.

⁽⁶⁰⁾ Ai sensi dell'art. 2, «1. Il contributo di solidarietà è determinato in sede di dichiarazione dei redditi ed è versato in unica soluzione unitamente al saldo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

2. Relativamente ai redditi di lavoro dipendente e ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui agli articoli 49 e 50 del citato t.u.i.r., il contributo di solidarietà è determinato dai sostituti d'imposta di cui agli articoli 23 e 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, all'atto dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno. Il relativo importo è trattenuto in unica soluzione nel periodo di paga in cui sono svolte le predette operazioni di conguaglio di fine anno ed è versato nei termini e secondo le modalità ordinarie dei versamenti delle ritenute. Ai fini della determinazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta sui redditi oggetto delle operazioni di conguaglio di fine anno, il sostituto d'imposta riconosce la deduzione dell'importo trattenuto a titolo di contributo di solidarietà. Tale ultimo importo è indicato nella certificazione unica di cui all'art. 4, comma 6-ter, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni».

– diritti *federativi*, cioè quelli che rappresentano il corrispettivo spettante al calciatore in virtù del rapporto contrattuale che lo lega al club ed alla federazione sportiva di appartenenza;

– diritti *economici*, che, invece, sono quelli che sorgono a seguito del trasferimento di un calciatore da un club ad un altro.

Ebbene, mentre i diritti federativi possono esclusivamente appartenere alle società sportive, i diritti economici potevano *anche* essere ceduti a soggetti terzi ed estranei all'ordinamento sportivo, fra cui – *in primis* – i fondi di investimento. Tale apertura permetteva, di fatto, che tali soggetti terzi erogavano finanziamenti alle società di calcio per agevolare l'acquisto dei calciatori, divenendo titolari dei diritti economici derivanti da tale operazione di trasferimento.

Questo fenomeno, soprattutto a seguito della crisi economica globale che ha interessato anche il mondo del calcio, si è via via intensificato e la FIFA, nel settembre 2014, ha istituito un gruppo di lavoro che avrebbe dovuto analizzare approfonditamente le varie implicazioni finanziarie del TPO e, soprattutto, valutare la progressiva perdita di autonomia del settore sportivo in questione. È evidente, infatti, il vantaggio del club in termini di minore sforzo economico per effettuare l'investimento, ma al contempo il soggetto terzo acquisisce un potere anche di tipo gestionale all'interno delle dinamiche societarie.

La preoccupazione della FIFA si è tradotta nella pubblicazione della circolare 22 dicembre 2014, n. 1464⁽⁶¹⁾, la quale ha apportato delle modifiche significative al Regolamento sullo Status e sul Trasferimento dei Calciatori (*Regulations on the Status and Transfer of Players*). In particolare, il nuovo art. 18-ter introduce il divieto – rivolto sia alle società sportive sia ai calciatori ed in vigore dal 1° maggio 2015 – di stipulare accordi con soggetti terzi, con i quali si riconosca a questi ultimi:

a) «*compensation payable in relation to the future transfer of a player from one club to another*»; oppure

b) «*any rights in relation to a future transfer or transfer compensation*».

6. - Alcuni spunti di comparazione

L'analisi della tassazione dei calciatori professionisti in Spagna, Germania, Regno Unito ed Italia ci permette, a questo punto, di fare qualche

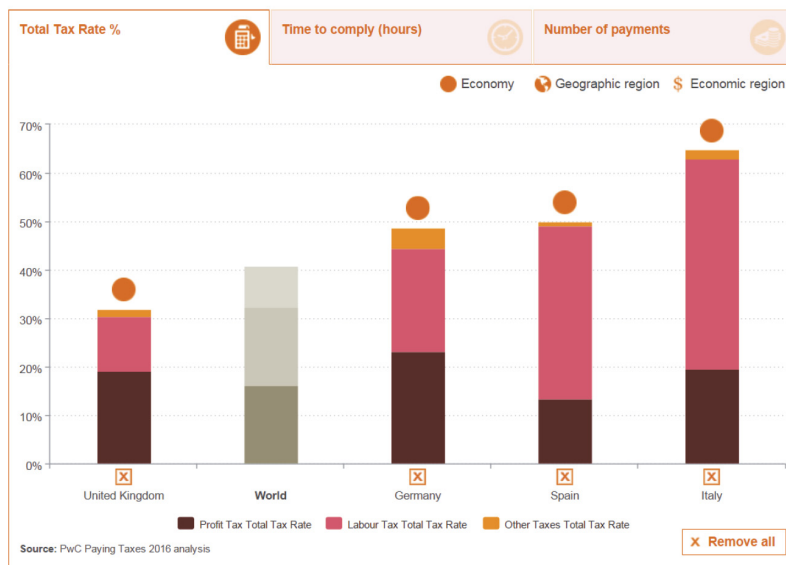
⁽⁶¹⁾ Il testo della Circolare è accessibile su www.fifa.com/mm/document/affederation/administration/02/49/57/42/tpocircular1464_en_neutral.pdf.

osservazione comparativa della pressione fiscale di tali ordinamenti, sia nell'ottica degli sportivi sia in quella dei clubs calcistici.

Una prima considerazione deve essere fatta in relazione alla pressione fiscale complessiva di tali Paesi⁽⁶²⁾, cioè senza considerare i regimi “agevolativi” spagnolo (*i.e.* la *Ley Beckham*) ed inglese (*i.e.* il regime della *remittance basis taxation* spettante ai *non-doms*), la quale – come emerge chiaramente dal seguente prospetto⁽⁶³⁾ – vede:

- a) il Regno Unito (non a caso l'unico Paese fuori dall'Eurozona) con una pressione fiscale complessiva del 32,0%;
- b) la Germania con una pressione fiscale complessiva del 48,8%;
- c) la Spagna con una pressione fiscale complessiva del 50,0%;
- d) l'Italia con una pressione fiscale complessiva del 64,8%.

Figura 5

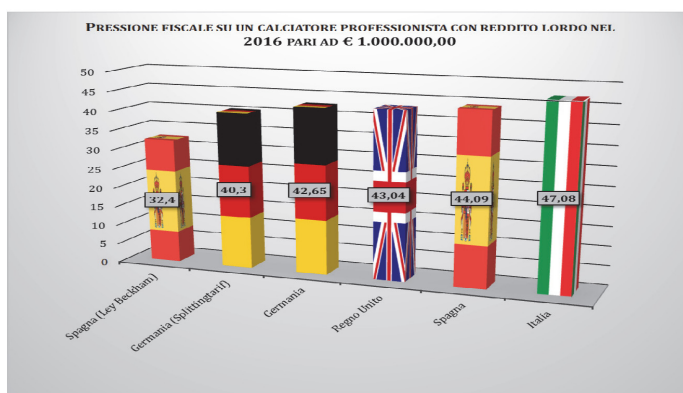


⁽⁶²⁾ Calcolata come frutto di tre componenti: aliquota complessiva dell'imposta sui profitti (*profit tax total tax rate*), aliquota complessiva dell'imposta sul lavoro (*labour tax total tax rate*) e altri tributi minori (*other taxes total tax rate*).

⁽⁶³⁾ L'analisi è stata ricavata in tempo reale in data 17 dicembre 2015 tramite il *Comparative modeller* dello studio *Paying Taxes 2016* condotto dalla PwC ed accessibile su www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/comparative-modeller.jhtml.

Lo scenario cambia (ma non per l'Italia) quando, invece, si va a comparare la tassazione applicabile ai calciatori professionisti nei quattro Paesi oggetto di analisi. Nel seguente grafico, viene messo a confronto il carico fiscale indicativo (cioè senza tener conto di eventuali deduzioni o detrazioni soggettive) di un ipotetico calciatore professionista che guadagna € 1.000.000,00 lordi giocando in Spagna⁽⁶⁴⁾, in Germania⁽⁶⁵⁾, nel Regno Unito⁽⁶⁶⁾ ed in Italia⁽⁶⁷⁾.

Figura 6



(64) Per la Spagna, la comparazione sarà divisa in due: da una parte, si applicheranno le aliquote "ordinarie" 2016 (ottenendo imposte dovute per € 440.901,50) e, dall'altra, il regime agevolato della *Ley Beckham* applicabile per il periodo d'imposta 2016 (ottenendo imposte dovute per € 324.000,00).

(65) Anche per la Germania, la comparazione sarà divisa in due: da una parte, si applicheranno le aliquote "ordinarie" 2016 (ottenendo imposte dovute per € 426.501,86) e, dall'altra, il regime agevolato dello *Splittingtarif* applicabile per il periodo d'imposta 2016 alle persone sposate o in regime di unione civile, anche fra persone dello stesso sesso (ottenendo imposte dovute per € 403.003,72).

(66) Per il Regno Unito, la comparazione viene effettuata in Euro, con gli importi convertiti in data 22 novembre 2015 dal sito *www.xe.com*, e nel calcolo del carico fiscale non si tiene conto della *Personal allowance*, in quanto soggettiva e variabile in base ad una serie di indicatori del contribuente. Seguendo tali criteri, risulta che le imposte dovute dal calciatore professionista ammontano ad € 430.429,40.

(67) Per l'Italia, il calcolo è stato fatto sulla base delle aliquote marginali per scaglioni del 23% (da € 0 ad € 15.000,00), del 27% (da € 15.000,00 ad € 28.000,00), del 38% (da € 28.000,00 ad € 55.000,00), del 41% (da € 55.000,00 ad € 75.000,00), ottenendo imposte dovute per € 449.800,00, a cui è stato aggiunto il c.d. *contributo di solidarietà* del 3% per € 21.000,00 (cioè il 3% di € 700.000,00). Il totale di imposte dovute da un calciatore professionista con ingaggio lordo di € 1.000.000,00 è, dunque, pari ad € 470.800,00.

Il quadro appena descritto dimostra che l'ordinamento spagnolo, grazie alla *Ley Beckham* "rivisitata", risulta essere ancora il più competitivo dal punto di vista fiscale per i calciatori professionisti, seguito dalla Germania, dal Regno Unito e, in ultima analisi, dall'Italia.

Allargando la prospettiva, i Paesi dell'area europea più fiscalmente "appetibili" per i calciatori sono la Lituania e la Bulgaria (che applicano un'aliquota del 10%), ma – soprattutto, anche considerato il crescente livello qualitativo del calcio professionistico – la Turchia, la quale garantisce aliquote bassissime per l'imposta sul reddito dovuta da tutti i calciatori che giocano nella *Süper Lig* ⁽⁶⁸⁾, tanto che viene considerata un "El Dorado fiscale" del calcio europeo ⁽⁶⁹⁾. In particolare, l'art. 72 della Legge Turca sull'Imposta sul Reddito (*Gelir Vergisi Kanunu*) prevede una ritenuta a titolo d'imposta sui salari degli atleti variabile a seconda della serie in cui giocano:

- a) ritenuta pari al 15% per coloro che giocano nella serie più alta;
- b) ritenuta pari al 10% per coloro che giocano nella serie subito sotto quella più alta;
- c) ritenuta pari al 5% per coloro che giocano in tutte le altre serie.

Le considerazioni sinora fatte relativamente al regime fiscale *fisiologicamente* applicabile ai calciatori professionisti che vanno a giocare nei quattro Paesi oggetto della nostra analisi e dei relativi regimi "di favore", debbono essere quasi del tutto accantonate quando si va ad analizzare gli interventi normativi *ad hoc* via via fatti da tali Paesi per rendere più "accattivante" una proposta di ospitare un evento sportivo di grande rilievo mediatico.

A tale riguardo, occorre innanzitutto evidenziare che negli ultimi decenni i Governi hanno dimostrato sempre maggiore interesse ad ospitare nei propri impianti sportivi nazionali eventi sportivi di grande rilievo – i c.d. *mega sport events* (e.g. Giochi Olimpici, Coppa del Mondo FIFA, ecc.) –, i quali sono in grado di attrarre un enorme quantitativo di investimenti, turismo, sponsorizzazioni, attività di costruzione e/o ristrutturazione di impianti sportivi e di "cittadelle dello sport", attività promozionali

⁽⁶⁸⁾ Sul tema, cfr. H. Kiliçaslan, *Analysis of the taxation of professional sportsmen in Turkey: a comparison with Germany*, in *Uludağ Journal of Economy and Society*, 2011, 30, 1, 23 ss.

⁽⁶⁹⁾ In tal senso, cfr. *Turkey is Europe's football tax haven*, in *Daily Sabah*, 16 giugno 2015, accessibile su www.dailysabah.com/football/2015/06/17/turkey-is-europes-football-tax-haven; R. Condio, *Paradiso Turchia, non solo Sneijder: fondi di Stato e sponsor, così cresce il nuovo Eldorado dello sport. Aspettando i Giochi 2020*, in *La Stampa*, 22 gennaio 2013, 39.

ed, in genere, collaterali che ruotano attorno all'evento sportivo in senso stretto. Anche se di rilievo molto inferiore in termini di entrate, tuttavia, anche i c.d. *major annual sport events* (quali sono le finali della Champions League o della Coppa UEFA) costituiscono un obiettivo di primaria importanza che gli Stati ambiscono ad ospitare.

Tale attività governativa di *bidding* si concretizza in lusinghiere offerte rivolte, in un clima di forte competizione internazionale, alle organizzazioni sportive che intendono pianificare tali eventi. Ebbene, la politica adottata dagli Stati in lizza riveste un ruolo chiave per comprendere se i rispettivi organi nazionali di governo dello sport risultino o meno competitivi nei processi di presentazione della proposta di ospitare l'evento sportivo. In particolare la previsione dell'esenzione fiscale limitatamente ai redditi percepiti da sportivi professionisti, clubs o squadre nazionali, costituisce uno dei principali elementi che possono determinare la scelta di uno Stato per ospitare un evento sportivo di grande rilievo.

In occasione della Coppa del Mondo FIFA del 2006 il legislatore tedesco aveva garantito l'esenzione fiscale di tutti i pagamenti fatti da tale organizzazione calcistica internazionale⁽⁷⁰⁾. Al riguardo, il Comitato organizzativo presieduto da Franz Beckenbauer aveva a disposizione € 430 milioni di budget per la messa in scena dell'evento (importo che, quindi, non considera gli investimenti per la realizzazione delle varie infrastrutture) e l'Associazione di Calcio tedesco (*Deutscher Fußball-Bund*, DFB) aveva stimato profitti lordi per circa € 135 milioni: quindi, al netto delle imposte e dopo aver ripagato il contributo della FIFA pari a € 40,8 milioni, il residuo profitto netto di € 56,6 milioni è stato ripartito fra la DFB e la Lega di Calcio tedesca (*Deutsche Fußball Liga*, DFL)⁽⁷¹⁾.

La poco "attraente" normativa fiscale applicabile ad un grande evento sportivo ha penalizzato il Regno Unito nel processo di *bidding* finalizzato ad aggiudicarsi la qualifica di Paese ospitante della finale di Champions League 2010. Nel corso di una conferenza stampa del marzo 2008, alla domanda "Perché è stata scelto lo stadio Bernabeu di Madrid al posto di quello di Wembley di Londra per far disputare la finale di Champions

⁽⁷⁰⁾ Come rileva, J.H. Unna, *New German withholding tax for artistes and sportsmen: opportunities and risks*, in *European Taxation*, 2009, 49, 6, 335, «one of the primary reasons for holding the 2006 Football World Cup in Germany was due to the previous provision in this respect that exempted, subject to application, all payments made to the FIFA».

⁽⁷¹⁾ I dati di tale analisi sono ricavati da *WM auch wirtschaftlich ein Erfolg*, in *Frankfurter Allgemeine*, 14 settembre 2006, accessibile su www.faz.net/aktuell/sport/fussball/135-millionen-ueberschuss-wm-auch-wirtschaftlich-ein-erfolg-1354444.html.

League del 2010?», il Presidente della UEFA Michel Platini rispondeva in maniera lapidaria “Per ragioni fiscali” (72).

A tale riguardo, la principale ragione per cui il Regno Unito non fu capace di aggiudicarsi la finale di Champions League del 2010 risiedeva proprio nel fatto che, a monte, il HMRC (*Her Majesty Revenue and Customs*) si era rifiutato di garantire che avrebbe esentato fiscalmente gli sportivi non residenti che sarebbero venuti a disputare l’incontro finale del torneo.

Sulla scorta di tale bruciante sconfitta, il Governo britannico decideva di garantire l’esenzione fiscale alla UEFA, aggiudicandosi così Wembley come sede per la finale del 28 maggio 2011 del prestigioso torneo calcistico (73).

Come evidenziato in dottrina, comunque, tale decisione non rappresenterebbe un cambio della politica fiscale inglese nei confronti dello sport professionistico, ma una mera eccezione estemporanea non necessariamente applicabile ad altri eventi sportivi di grande rilievo (74). Tale assunto è stato, tuttavia, smentito ben presto, considerato che per aggiudicarsi – sempre a Wembley – anche la finale di Champions League disputatasi il 25 maggio 2013, il Parlamento inglese aveva varato, ancora una volta, norme *ad hoc* volte a riservare un eccezionale trattamento di esenzione fiscale ai calciatori professionisti non residenti fiscalmente nel Regno Unito limitatamente al reddito percepito in occasione di tale partita (75). E tale

(72) Cfr. *Wembley loses 2010 final over tax*, in *BBC News*, 28 marzo 2008, accessibile su <http://news.bbc.co.uk/sport2/hi/football/europe/7319045.stm>.

(73) Sul piano giuridico, veniva introdotta la Section 63 all’interno del Finance Act 2010, accessibile su www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/13/pdfs/ukpga_20100013_en.pdf, la quale prevedeva che «*if an employee or contractor of an overseas team which competes in the 2011 Champions League final (“the final”) is neither UK resident nor ordinarily UK resident at the time of the final*», questi sarà considerato «*not liable to income tax in respect of any income arising to the person which is related to duties or services performed by the person in the United Kingdom in connection with the final*». Per un primo commento “a caldo” del regime d’esenzione, cfr. *Tax break for overseas players at 2011 Wembley Champions League final*, 26 March 2010, accessibile su www.insideworldfootball.com/champions-league/88-champions-league/7914-champions-league-players-to-avoid-british-tax-at-2011-wembley-final

(74) Così, G. Walters, *Bidding for international sport events: how government supports and undermines national governing bodies of sports*, in P. Gilchrist, R. Holden (a cura di), *The politics of sport. Community, mobility, identity*, London, 2013, 67.

(75) Per un approfondimento, si rinvia alla chiara analisi di K. Tetak, *UK tax breaks for the 2013 UEFA Champions League final*, in *European Taxation*, 2013, 53, 5, 224 ss. In relazione a tale evento sportivo di grandissimo interesse europeo (ma, ormai, anche globale), l’Autrice evidenzia la “dualità” del sistema fiscale britannico riservato agli sportivi professionisti. Da una parte, infatti, «*the general UK tax law rules provide for the taxation of foreign*

approccio di totale esenzione fiscale adottato dal Regno Unito pare, addirittura, aver perso l'originario carattere di "eccezionalità", considerato che il 3 giugno 2017 la finale del summenzionato torneo calcistico si terrà nel Millennium Stadium di Cardiff.

7. - *Considerazioni conclusive*

Il trend dei sistemi fiscali contemporanei nei confronti dei calciatori professionisti, al di là dei regimi "attrattivi" che sono stati oggetto di analisi, ci fornisce qualche ulteriore spunto di carattere sistematico.

Occorre domandarsi se risulti opportuno che questi soggetti sportivi che svolgono un'attività in loco siano considerati come residenti *tout court* – e, quindi, assoggettati alle aliquote progressive proprie delle imposte personali vigenti nei vari sistemi domestici – e tassati anche sui redditi prodotti all'estero: in linea di principio, infatti, se questi ultimi diventano residenti a 360 gradi nel Paese di spostamento, quest'ultimo ben potrebbe pretendere le imposte sui redditi prodotti *worldwide*. Oppure se gli stessi, proprio per la loro natura di "globetrotter" che gli permette di cambiare in continuazione la residenza parallelamente allo svolgimento della propria attività sportiva, debbano essere tassati su base territoriale, prendendo atto che il modulo "tipico" della residenza fiscale – connotato da un legame unico e stabile nel tempo – non è concepibile nei loro confronti. Optando per tale ultima soluzione – che parrebbe emergere fra le righe delle legislazioni fiscali domestiche analizzate – che implica una tassazione "attenuata" nei confronti di questi soggetti, la giustificazione di fondo sarebbe rappresentata da un minor legame con la comunità nella quale si vanno ad inserire *solo* temporaneamente, cioè solo per effetto dello svolgimento della propria attività sportiva.

I regimi "di favore" previsti negli ordinamenti fiscali analizzati sembrano suggerire un orientamento degli Stati verso tale secondo approccio. In tal senso, appare evidente l'applicabilità del regime inglese dei *non-doms* ai calciatori professionisti, i quali – trasferendosi nel Regno Unito in virtù di un contratto con un club inglese e mantenendo un legame con il Paese di origine (il c.d. *domicile of origin*) – risultano sostanzialmente tassati su base territoriale (*i.e.* relativamente al reddito prodotto in loco ed anche a quello prodotto all'estero, ma "rimesso" nel Regno Unito),

athletes on income arising in connection with a performance in the United Kingdom, which includes appearance fees, awards and a portion of endorsement payments considered to be earned during their stay in the United Kingdom» (230).

mentre per tutta la rimanente (e, talvolta, relevantissima) “fetta” di redditi prodotti all'estero (e non “rimessi” nel Regno Unito), il fisco inglese si accontenta di riscuotere un importo forfetario annuale che prescinde da un effettivo accertamento della capacità complessiva globale.

Risulta, dunque, possibile evidenziare due aspetti che emergono, un po' in controtendenza, dalla presente indagine e che costituiscono l'elemento di novità del diritto tributario internazionale contemporaneo: la crisi della progressività e la crisi della residenza fiscale, da intendersi non più come legame tendenzialmente unico e stabile, ma piuttosto plurimo e cangiante. Tali aspetti, che si stanno affermando in parallelo, stanno comportando per gli sportivi professionisti un ritorno a forme di tassazione improntate maggiormente sul modulo della territorialità.

Dott. PIETRO MASTELLONE, LL.M. (*) (**)

*Dottore di ricerca in Diritto pubblico e tributario nella dimensione europea
(Università di Bergamo)*

(*) Contributo sottoposto a revisione anonima da parte di professori ordinari e fuori ruolo italiani e stranieri e valutato positivamente da due componenti del Comitato di revisione della Rivista.

(**) Il presente contributo trae spunto dalla relazione tenuta, assieme al Prof. Roberto Cordeiro Guerra, al Convegno *Lo sport e il fisco*, organizzato dalla Fondazione Antonio Uckmar nell'ambito de “*I venerdì di Diritto e Pratica Tributaria*” e svoltosi a Firenze il 30-31 ottobre 2015.