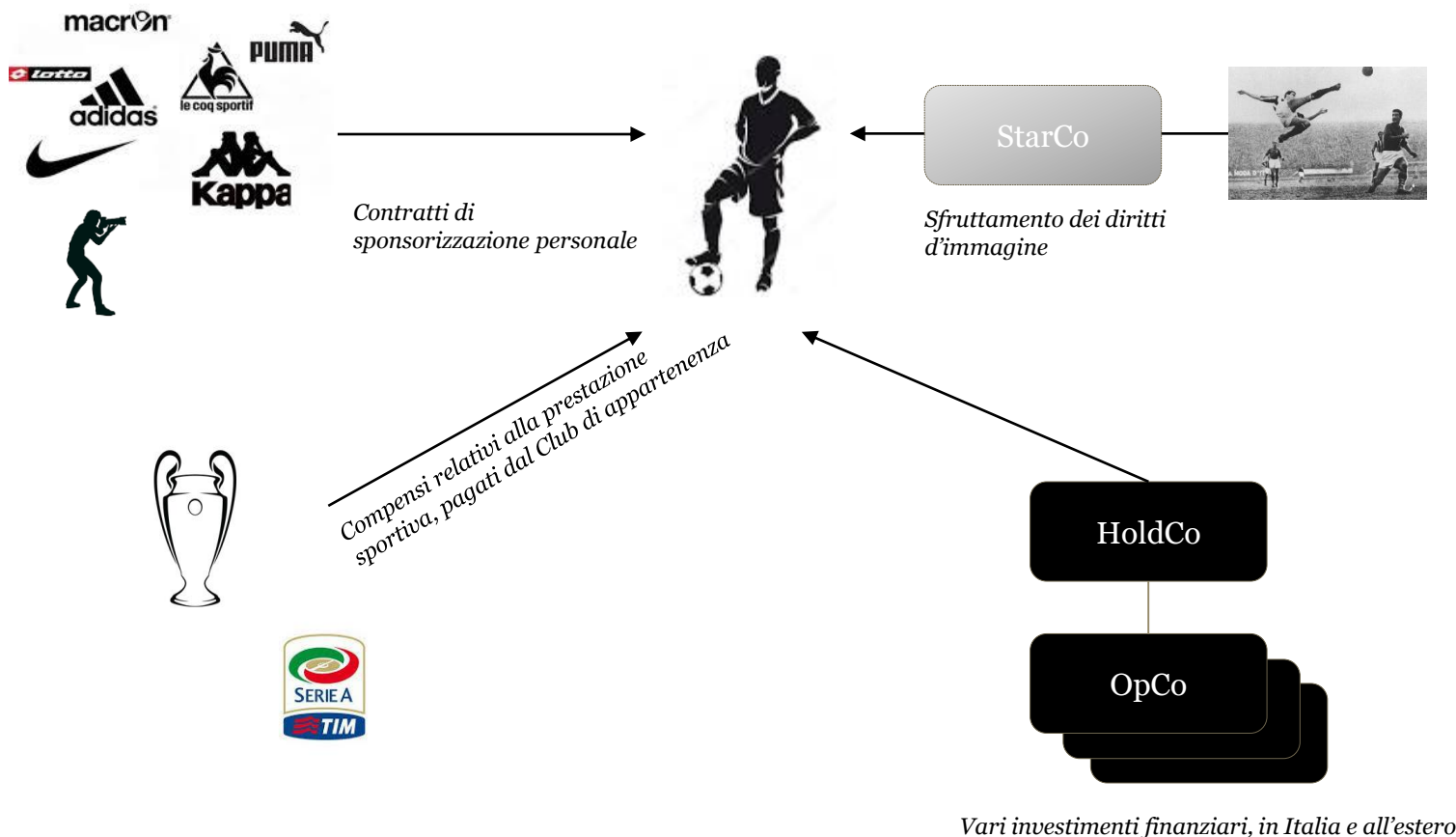

Lo sportivo professionista

Brevi cenni su alcune tematiche di
interesse fiscale

Lo sportivo professionista

Profili fiscali di uno sportivo professionista in forza ad un Club italiano e residente ai fini fiscali in Italia



Lo sportivo professionista

Il regime della *flat tax* per i neo residenti

Punti chiave del regime

La *flat tax* è un regime opzionale introdotto dalla Legge di bilancio 2017 che prevede significative agevolazioni per le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia, sul modello dei regimi che sono stati proposti in passato da vari Stati esteri, come il Regno Unito e Malta.

Il regime prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF sui redditi prodotti all'estero pari ad euro 100.000 per ciascun anno di validità dell'opzione, a prescindere dall'importo dei redditi prodotti all'estero e dalla *repatriation* degli stessi. I redditi sono qualificati come «prodotti all'estero» sulla base dell'applicazione «speculare» dei criteri utilizzati per individuare i redditi prodotti in Italia da un soggetto non residente (art. 165(2) e 23, TUIR).

Il regime non si applica alle plusvalenze derivanti da partecipazioni «qualificate» in società estere realizzate nei primi 5 anni dall'opzione.

L'esercizio dell'opzione disattiva le norme relative domestiche ai dividendi/plusvalenze da società in Stati aventi regime fiscale privilegiato, la disciplina delle CFC e le regole sull'esterovestizione. Nessun credito è riconosciuto in Italia per le eventuali imposte applicate all'estero.

Requisiti soggettivi

Il regime è disponibile per le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia e che non sono state fiscalmente residenti in Italia per almeno 9 periodi d'imposta nel corso dei 10 precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione. La durata massima dell'opzione è di 15 anni. Su richiesta, l'opzione può essere estesa ad uno o più familiari del neo residente, a patto che rispettino i requisiti soggettivi previsti dalla norma. L'estensione comporta il pagamento dell'imposta pari ad euro 25.000 per ciascun familiare per ogni anno di validità dell'opzione.

Il rispetto dei requisiti richiesti ai fini dell'applicazione del regime può essere verificata mediante la presentazione di un interpello (anche preventivo al trasferimento) da trasmettere all'Amministrazione finanziaria.

Altre previsioni introdotte dal regime

L'esercizio dell'opzione per il regime ed il pagamento della *flat tax* permettono l'esenzione delle imposte patrimoniali sugli immobili e sulle attività finanziarie estere ed esonerano il neo residente dagli obblighi relativi al monitoraggio fiscale sulle attività detenute all'estero. L'esercizio del regime opzionale comporta l'applicazione dell'imposta sulle successioni/donazioni/vincoli di destinazione soltanto sui beni situati in Italia.

Il regime può essere escluso con riferimento ai redditi ed ai beni localizzati in determinati Stati (c.d. *cherry picking*).

1. *Compensi relativi alla prestazione sportiva*

Tassazione personale in capo allo sportivo professionista

Profili generali di tassazione a livello personale dei compensi relativi alla prestazione sportiva

In generale, i compensi ottenuti dagli sportivi professionisti residenti ai fini fiscali in Italia e aventi un rapporto con un club italiano per l'effettuazione della prestazione sportiva possono qualificarsi come:

(1) «redditi di lavoro dipendente», se l'attività resa si inquadri in un rapporto di lavoro dipendente (art. 49, DPR 917/1986). In tale categoria rientrano i redditi dei calciatori professionisti, in virtù del rapporto di lavoro dipendente instaurato con il Club di appartenenza (art. 3 L. 91/1981);

(2) «redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente» (art. 50(1)(c-bis), DPR 917/1986; art. 3 e 15, L. 91/2001), qualora (i due requisiti devono coesistere):

(i) l'attività non si inquadri in un rapporto di lavoro dipendente; e

(ii) lo sportivo professionista rientri nella definizioni di cui all'art. 2, L. 91/1981, ovvero esercita, in qualità di «sportivo professionista» (atleta, direttore tecnico-sportivo, preparatore atletico) l'attività sportiva a titolo oneroso con carattere di continuità nell'ambito delle discipline regolamentate dal CONI (solitamente i compensi erogati dalle squadre nazionali ricadono in tale fattispecie).

La qualificazione reddituale caratterizza in linea generale tutti i proventi che lo sportivo riceve dal club di appartenenza in relazione al rapporto di lavoro, compresi i *fringe benefit*, i montepremi ovvero i proventi percepiti in esecuzione di adempimenti contrattuali assunti dal club di appartenenza con sponsor esterni (Circ. 37/E/2013, para. 1.8).

Il regime di *flat-tax* per i neo-residenti

Nel caso in cui lo sportivo professionista rispetti i requisiti per l'opzione per il regime di *flat tax*, le seguenti implicazioni fiscali possono essere valutate.

In particolare, il regime di *flat tax* prevede che «i redditi prodotti all'estero» che possono beneficiare del regime sono determinati in base ad una lettura speculare dei redditi considerati prodotti in Italia. In particolare:

(1) i «redditi di lavoro dipendente» sono considerati prodotti all'estero se relativi ad un'attività prestata all'estero (art. 23(1)(c), DPR 917/1986). Inoltre, dovrebbero poter ricadere nel regime di *flat tax* i bonus corrisposti dal club italiano a fronte della partecipazione ad una competizione internazionale, si pensi ad esempio al bonus erogato in caso di vittoria di una competizione europea, nell'ipotesi in cui la finale sia disputata all'estero;

(2) i «redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente» corrisposti da una nazionale estera non sono considerati prodotti in Italia (art. 23(2)(b), DPR 197/1986). Tali redditi potrebbero ricadere nel regime della *flat tax*.

1. *Compensi relativi alla prestazione sportiva*

Confronto tassazione personale in capo allo sportivo professionista

Contratto con Club italiano	Redditi - €	Tassazione ordinaria - €	Regime flat tax - €
Totale compensi per prestazioni sportive	7.000.000		
Partite in Italia (40 partite)	5.957.447	2.680.851	2.680.851
Partite all'estero (7 partite)	1.042.553	469.149	-
Imposta sostitutiva (art. 24-bis, TUIR)	n/a	-	100.000
Totale	7.000.000	3.150.000	2.780.851
Tax rate effettivo*		45%	40%
<i>*Assunzione: (i) il reddito è considerato reddito da lavoro dipendente in capo allo sportivo; (ii) applicazione dell'aliquota marginale massima con relative addizionali</i>			

2. *Compensi da prestazioni come testimonial*

Tassazione personale in capo allo sportivo professionista

Profili generali di tassazione a livello personale dei redditi da sponsor

Si assume che i compensi siano percepiti dallo sportivo direttamente dallo sponsor per l'attività di testimonial svolta, senza l'intervento del club di appartenenza.

Per questa fattispecie si potrebbe configurare alternativamente:

(1) un «reddito di lavoro autonomo» (art. 53, TUIR);

(2) un «reddito diverso», in quanto relativa ad un *obbligo di fare* (art. 67(1)(l), TUIR).

Il criteri di identificazione della natura del reddito potrebbero essere l'abitudine e/o le modalità con cui questa testimonianza è effettuata.

Il regime di *flat-tax* per i neo-residenti

Nel caso di possibilità di opzione per il regime di *flat tax*, le seguenti implicazioni fiscali possono essere valutate, in relazione ai redditi prodotti all'estero:

(1) i «redditi di lavoro autonomo» sono considerati prodotti all'estero se derivanti da attività esercitate all'estero (art. 23(1)(d), DPR 917/1986). Possono ricadere nel regime di *flat tax* se la prestazione legata al contratto di sponsorizzazione è svolta all'estero;

(2) i «redditi diversi» sono considerati prodotti all'estero se derivanti da attività svolte all'estero (art. 23(1)(f), DPR 917/1986). Possono ricadere nel regime di *flat tax* se la prestazione legata al contratto di sponsorizzazione è svolta all'estero.

Tali fattispecie possono essere supportate da adeguate pattuizioni contrattuali e dalle evidenze relative all'effettivo luogo di svolgimento delle prestazioni.

Generalmente la struttura ed i contratti dello sportivo non forniscono questo dettaglio di informazioni.

3. *Redditi da sfruttamento dei diritti d'immagine*

Tassazione personale in capo allo sportivo professionista

Profili generali di tassazione a livello personale dei redditi derivanti dai diritti d'immagine

Il diritto all'immagine si qualifica come «diritto assoluto della persona [che] garantisce che la propria immagine non venga divulgata, esposta o pubblicata senza il proprio consenso e fuori dei casi previsti dalla legge, pur senza pregiudizio al decoro o alla reputazione» (Ris. 255/E/2009).

Lo sportivo concede a terzi il diritto di utilizzare, per finalità commerciali, la propria immagine ed il proprio nome.

La categoria di reddito è oggetto di dibattito in dottrina. In particolare, secondo alcuni commentatori i redditi di sfruttamento dei diritti di immagine rientrerebbero nell'alveo dei redditi diversi (*fare, non fare, permettere*; art. 67(1)(l), TUIR) mentre secondo altri commentatori, rientrerebbero nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo (art. 53, TUIR).

Il regime di *flat-tax* per i neo-residenti

I redditi diversi sono considerati prodotti all'estero se derivanti da attività svolte all'estero (obbligo di fare?) e da beni (diritti di immagine?) che si trovano all'estero. Per questa ultima fattispecie potrebbe essere ipotizzato un criterio legato al luogo di distribuzione.

I redditi di lavoro autonomo sono considerati prodotti all'estero se derivanti da attività esercitate all'estero (art. 23(1)(d), DPR 917/1986).

3. Redditi da sfruttamento dei diritti d'immagine

Cessione dei diritti d'immagine da parte dello sportivo

Profili generali di tassazione a livello personale del reddito derivante dalla cessione dei diritti d'immagine

Nel caso di cessione a titolo oneroso da parte dello sportivo dei propri diritti d'immagine ad una società che lo utilizza economicamente sul mercato internazionale (c.d. *StarCo*), la categoria di reddito è oggetto di dibattito in dottrina.

In particolare, secondo alcuni commentatori i redditi di sfruttamento dei diritti di immagine rientrerebbero nell'alveo dei redditi diversi (fare, non fare, permettere (art. 67(1)(l), TUIR) mentre secondo altri commentatori, rientrerebbero nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo (art. 53, TUIR).

In caso di controllo da parte dello sportivo della *StarCo* estera, particolari misure volte a prevenire violazioni, differimenti d'imposta ed abusi sono previste dal regime fiscale domestico (e.g., monitoraggio fiscale delle partecipazioni estere, misure volte al contrasto delle società interposte, regole relative all'esterovestizione di società estere controllate, CFC).

Il regime di *flat-tax* per i neo-residenti

Il reddito realizzato e percepito dallo sportivo in caso di cessione a titolo oneroso dei propri diritti di immagine ad una società che lo utilizza economicamente deve essere analizzato in funzione delle condizioni contrattuali previste, al fine di verificare la possibilità di applicare il regime di *flat tax*.

La territorialità dei redditi realizzati da *StarCo* in relazione allo sfruttamento dei diritti d'immagine può essere valutata sulla base della lettura a specchio di quanto contenuto nell'articolo 23(2)(d), TUIR).

In caso di controllo da parte dello sportivo della *StarCo* estera, l'opzione per il regime di *flat tax* può disattivare l'applicazione di norme domestiche anti abuso in relazione alla partecipazione nella società estera.

4. *Investimenti finanziari*

Tassazione personale in capo allo sportivo professionista

Profili generali di tassazione a livello personale dei redditi derivanti da investimenti finanziari

I redditi che lo sportivo può ritrarre da investimenti finanziari in società italiane ed estere, vengono qualificati sulla base delle diverse categorie di cui fanno parte.

In generale, i redditi percepiti sotto forma di dividendi e plusvalenze, sia in relazione a società residenti in Italia che all'estero, sono soggetti a tassazione con aliquota del 26%.

I redditi derivanti da investimenti in soggetti localizzati in Stati a fiscalità privilegiata sono inclusi in maniera ordinaria nella base imponibile IRPEF dello sportivo e tassati in base alle aliquote marginali IRPEF (applicazione della norma anti-abuso).

Il regime di *flat-tax* per i neo-residenti

Nel caso di redditi di fonte estera, questi rientrano in linea generale nel campo di applicazione del regime di *flat tax*.

L'unica eccezione è rappresentata dalla cessione di partecipazioni qualificate entro i primi 5 anni di validità del regime. Possibilità di disapplicare tale disposizione in sede di interpello.

L'opzione per il regime di *flat tax* può disattivare l'applicazione di norme domestiche anti abuso, comprese le regole relative ai redditi derivanti da soggetti localizzati in Stati a regime fiscale privilegiato (Circolare 17/E/2017, para. 2.3).