

Le possibili conseguenze tributarie di un contratto di lavoro atipico

Contributo di solidarietà: pagano i club o i calciatori?

Il D.L. n. 138/2011 introduce (art. 2, comma 1) il contributo di solidarietà a carico di tutti i contribuenti, contributo dovuto al superamento di una soglia predefinita. Tale nuova imposta ha fatto sorgere notevoli polemiche tra le quali quella relativa alla richiesta, da parte dei calciatori professionisti, di essere esonerati dall'onere economico di tale imposta in forza dell'opzione da loro eventualmente esercitata al momento della stipula del contratto sportivo.

di Alessandra Magliaro - Ricercatrice presso l'Università di Trento, Sandro Censi - Avvocato in Bologna

La natura del contributo

Occorre innanzitutto spendere qualche riflessione sulla natura del tributo e cioè se si tratti di una vera e propria addizionale IRPEF o sia invece un tributo autonomo.

La classificazione dell'imposta nelle due categorie sopradescritte non può essere desunta dal mero *nomen juris* "contributo".

Ed invero a favore della tesi della **natura di contributo autonomo** depone, tra l'altro, la prevista **deducibilità del tributo** che lo avvicina a quello che fu il contributo straordinario per l'Europa.

Al contrario, la possibilità di optare, a determinate condizioni, per l'applicabilità di una vera e propria **maggiorazione dell'aliquota IRPEF**, lo parifica ad una vera e propria **addizionale**. A ciò aggiungasi che, nell'ipotesi in cui si decida di applicare tale modalità impositiva sembrerebbe esclusa la predetta deducibilità. Sempre a favore della tesi secondo cui si tratterebbe di una sovrainposta IRPEF bisogna inoltre ricordare che l'art. 2 del decreto stabilisce che "per l'accertamento, la riscossione e il contenzioso riguardante il contributo di solidarietà si applicano le **disposizioni vigenti per le imposte sui redditi**".

Premesso che le **somme erogate dalla squadra** che, in questo caso, assume la veste di **datore di lavoro**, e percepite dai calciatori professionisti debbono qualificarsi come **redditi da lavoro dipendente** ai sensi dell'art. 49 TUIR, appare opportuno ricordare che il **contratto** sottoscritto tra la società ed il calciatore, a pena di nullità, deve essere conforme al **modello tipo** predisposto dall'accordo tra la Federazione sportiva nazionale ed i rappresentati delle categorie interessate. Per ciò che concerne i calciatori professionisti l'ultimo accordo sottoscritto risale all'anno 2005 ed è stato stipulato tra la FIGC, la Lega e l'AIC e riguarda i calciatori di serie A e B. Tale accordo, per la prima volta, al suo articolo 4, prevede che "**la retribuzione deve essere espressa al lordo**, salva la **facoltà** delle parti di specificare, oltre all'importo lordo, anche il **corrispondente netto** e in tale ultimo caso se l'intesa tra le parti medesime è intervenuta sul lordo o sul netto".

La **possibilità di "nettizzare" il compenso percepito** ha spinto l'AIC a sostenere che il contributo di solidarietà non possa incidere sulla retribuzione del calciatore stesso, la quale dovrà essere rimodulata nel suo ammontare lordo al fine di ricomprendere il contributo suddetto e lasciare inalterata la somma effettivamente percepita dallo sportivo.

E' evidente infatti che l'onere d'imposta non può essere posto in capo al Club.

Tale **divieto** è, innanzitutto, espressamente sancito, in via generale, dall'art. 64 del D.P.R. n. 600/1973, e nello specifico dall'art. 23 dello stesso decreto secondo cui sui redditi di lavoro dipendente si deve operare "all'atto del pagamento una ritenuta a titolo d'acconto dell'IRPEF dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa".

Va poi ricordato che la medesima norma in commento stabilisce che il contributo di solidarietà è posto a carico dei contribuenti. Operativamente dunque la Società dovrà, probabilmente, determinare un nuovo importo lordo dello stipendio. La modifica, in questo caso in aumento del lordo, farebbe sì che il calciatore, una volta applicato al suo stipendio il contributo di solidarietà sotto forma di ritenuta d'acconto, continui a percepire lo stesso importo netto stabilito nel contratto.

Conseguenze di una rigida applicazione del concetto di “retribuzione netta” ai calciatori professionisti

La norma in esame è ancora allo stato di Decreto e dunque le conseguenze operative della sua applicazione potrebbero variare nell'ipotesi di **modifiche in sede di conversione**. Va inoltre aggiunto che tali modalità operativo-applicative, per espressa previsione di legge, dovranno essere indicate con successivo decreto. Al momento dunque non possiamo che avanzare delle **ipotesi** che però, nel caso in cui l'impianto della norma venisse confermato, presentano indubbe peculiarità e curiosi aspetti.

I vantaggi per il calciatore

Il primo e più evidente vantaggio, per il calciatore che abbia stipulato un **contratto con riferimento all'importo netto**, consiste, ovviamente, nel fatto che il suo reddito netto non subisce alcuna variazione. Ed invero, come già detto, il datore di lavoro-Club dovrà aumentare il lordo erogato in modo tale da far sì che successivamente all'applicazione del contributo di solidarietà, l'importo netto dello stipendio rimanga lo stesso stabilito nel contratto.

A tale indubbio notevole vantaggio deve inoltre aggiungersi quella della prevista **deducibilità**, per il calciatore, per un'**imposta in realtà non sopportata**. Sempre per espressa previsione normativa, infatti, il contribuente (e dunque nella nostra ipotesi il calciatore) potrà dedurre l'ammontare del contributo pur se lo stesso è stato pagato dal Club.

In sostanza, dunque, il calciatore che avesse avuto la lungimiranza di contrattare al netto, non solo non sosterebbe alcun aggravio per l'applicazione del contributo di solidarietà al suo stipendio ma, addirittura, godrebbe di un onere deducibile pari all'importo del contributo stesso pagato dalla Società.

Gli oneri per la società

Gli oneri posti a carico della Società, in questa ipotetica ricostruzione, sono, in primis, quelli che derivano, di converso, dalla traslazione economica del contributo dal calciatore al Club.

La Società dovrebbe dunque sopportare un **maggior costo del lavoro per ogni giocatore che superi la soglia di applicabilità del contributo**.

Conseguenza tributaria di tale maggior costo sarebbe, poi, un **aggravio di IRAP** per il Club. Quest'ultimo infatti non potrebbe scomputare, dalla base imponibile dell'imposta suddetta, il maggior importo relativo all'aumento del costo del lavoro.

Come appena rilevato inoltre, pur sostenendo sia giuridicamente che economicamente il costo del tributo, il Club rimane, da un punto di vista formale, un **semplice sostituto di imposta** perdendo dunque il diritto alla prevista deducibilità del contributo in esame.