

Dubbi sulla tassazione dei redditi da sfruttamento d'immagine dei calciatori professionisti

di Alessandra Magliaro e Sandro Censi

La qualificazione impositiva delle somme ricevute dagli sportivi professionisti, ed in particolar modo dai calciatori, a seguito della cessione dei diritti di sfruttamento della propria immagine, ha da sempre costituito un rilevante problema dal punto di vista reddituale. La soluzione sembrava essere giunta con l'inserimento nel T.U.I.R. della norma per cui concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale, ma tale modifica non ha risolto il problema: è infatti dubbia l'applicazione di tale disposizione agli sportivi professionisti.

Un'analisi dei redditi derivanti dallo sfruttamento dell'immagine non può prescindere dall'esame della qualificazione civilistica dei contratti utilizzati per consentire tale utilizzo.

Ed invero, gli stessi possono sommariamente dividersi in due grandi categorie: quelli che impongono al personaggio noto un *facere* (ad esempio, posare per delle foto, recitare in uno spot, apparire quale *testimonial* in manifestazioni, ecc.) e quelli che impongono invece allo stesso un semplice *pati* (consentire che la propria foto o firma siano riprodotte in manifesti, figurine, poster, magliette o altri prodotti comunemente definiti di *merchandising*).

Le ipotesi che saranno esaminate riguardano dunque gli accordi stipulati in via preventiva tra il personaggio noto e il cd. *sponsee* o, al contrario, tra il personaggio noto ed una società che si occuperà poi di gestire e utilizzare al meglio l'immagine oggetto del contratto.

Nel primo caso, oggi meno frequente, il personaggio noto resta titolare del proprio diritto di sfruttamento dell'immagine ed è lui che direttamente stipula uno dei suddetti contratti di *facere* o di *pati* con il cd. *sponsee*.

Nel secondo caso il personaggio noto cede invece, per un determinato periodo di tempo, il proprio diritto di sfruttamento dell'immagine ad una società

specializzata la quale, a sua volta, cederà nuovamente tale diritto ai terzi *sponsees*.

Peculiarità della patrimonializzazione del diritto di immagine

Nell'ipotesi particolare di calciatori professionisti, l'autonomia contrattuale subisce, in relazione ai suddetti contratti, una limitazione derivante dal particolare *status* da loro ricoperto e dal rispetto delle convenzioni sottoscritte dall'Associazione italiana calciatori (AIC).

L'AIC ha infatti sottoscritto una convenzione (1) con le Leghe avente ad oggetto la partecipazione del calciatore ad eventuali iniziative promozionali e pubblicitarie della società (2), riservando, dun-

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

Note:

(1) Si tratta della «Convenzione per la regolamentazione degli accordi concernenti attività promozionali e pubblicitarie che interessino le società calcistiche professionistiche ed i calciatori loro tesserati», sottoscritta a Milano il 23 luglio 1981 e aggiornata da ultimo nel 1987.

(2) Tale dizione è proprio quella, di norma, inserita nel modello del contratto tipo tra il calciatore e la squadra. Il compenso pattuito per la cessione di questo «parziale» diritto di immagine viene dunque ad essere ricompreso nel contratto che ha ad oggetto le prestazioni sportive dell'atleta.

que, a quest'ultima la possibilità di sfruttare l'immagine dei propri giocatori in «collegamento» con la squadra stessa e, al tempo stesso, imponendo ad essi la partecipazione a tali iniziative.

A tale convenzione si affianca quella sottoscritta sempre dall'AIC con la Federazione italiana gioco calcio (FIGC)

(3) avente, invece, ad oggetto la partecipazione del calciatore ad eventuali iniziative promozionali e pubblicitarie relative alle squadre nazionali.

In sostanza dunque, il calciatore professionista, per effetto del suo *status*, non ha la possibilità di sfruttare, in totale libertà, il suo diritto di immagine, essendogli precluso, per effetto delle citate convenzioni, lo sfruttamento dell'immagine collegata alla squadra di appartenenza o all'eventuale squadra nazionale.

Prestazioni promozionali-pubblicitarie collegate alla squadra di appartenenza o a quella nazionale

Per ciò che riguarda i calciatori professionisti (4), nell'ipotesi in cui si faccia riferimento alle prestazioni promozionali-pubblicitarie effettuate per la squadra di appartenenza, il reddito eventualmente percepito rientra nella categoria dei redditi da lavoro dipendente.

Come già detto, infatti, tali prestazioni e i relativi compensi sono contenuti nello stesso contratto che regola la prestazione sportiva (5), contratto che deve qualificarsi come di lavoro subordinato (6). Vi è inoltre da dire che tali somme sono erogate dalla squadra che, in questo caso, assume la veste di datore di lavoro e dunque risulta conferente anche il richiamo all'art. 51, comma 1, del T.U.I.R. secondo cui «il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme ed i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali in relazione al rapporto di lavoro».

Anche per ciò che concerne l'ipotesi in cui si faccia riferimento alle prestazioni promozionali-pubblicitarie effettuate per le squadre nazionali, il reddito eventualmente percepito dovrebbe rientrare nella categoria dei redditi da lavoro dipendente.

Il compenso percepito per l'utilizzo, da parte delle

SOLUZIONI OPERATIVE

Prestazioni promo-pubblicitarie e lavoro dipendente

I redditi percepiti dai calciatori professionisti per le prestazioni promo-pubblicitarie effettuate per la squadra di appartenenza o per la squadra nazionale rientrano nella categoria dei redditi da lavoro dipendente.

squadre nazionali, delle prestazioni sportive del calciatore professionista è da qualificarsi, perlomeno da un punto di vista civilistico, quale compenso di lavoro autonomo (7).

Dal punto di vista tributario, invece, per il combinato disposto dell'art. 53, comma 3, e dell'art. 50, comma 1, lett.

c-bis), del T.U.I.R., tali compensi sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente (8). Anche in questo caso, dunque, i compensi percepiti per le prestazioni promozionali-pubblicitarie effettuate dal calciatore professionista per le squadre nazionali dovrebbero essere ricompresi ed assimilati a quelli percepiti per le prestazioni sportive.

Qualificazione del reddito da sfruttamento dell'immagine: uno sguardo al passato

Poiché il calciatore professionista, al di fuori delle

Note:

(3) Convenzione sottoscritta tra FIGC e AIC a Roma il 14 giugno 2004.

(4) Si ricorda che il settore professionistico del gioco del calcio riguarda solo le società in Serie A, in Serie B e Lega Pro. Tutte le altre società si qualificano come dilettantistiche. Sarà dunque calciatore professionista quello militante in una squadra appartenente ad una delle suddette categorie. Per un'analisi dei soggetti del rapporto di lavoro sportivo vedi tra gli altri V. Frattarolo, *Il rapporto di lavoro sportivo*, Milano, 2004, pag. 20; M.T. Spadafora, *Diritto del lavoro sportivo*, Torino, 2004, pag. 11; M. Sanino, *Diritto sportivo*, Padova, 2002, pag. 45; G. Valori, *Il diritto nello sport. Principi, soggetti, organizzazione*, Torino, 2005, pag. 193.

(5) L'art. 9 della citata convenzione tra AIC e Leghe dispone infatti che i calciatori abbiano diritto ad almeno una percentuale minima del reddito percepito dalla squadra «per le utilità economiche che la società abbia a ricavare dai contratti stessi ad integrazione dei puri corrispettivi per le prestazioni sportive».

(6) Per effetto del disposto dell'art. 3 della legge 23 marzo 1981, n. 91, che è da considerarsi la norma cardine in materia di sport professionistico.

(7) Cass., 14 giugno 1999, n. 5866, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; dello stesso tenore anche Id., 1° marzo 1990, n. 1549, *ivi*.

(8) Secondo il disposto dell'art. 34, comma 3, della legge 21 novembre 2000, n. 342, tutti i riferimenti all'art. 49 (ora art. 53), comma 2, lett. a), del T.U.I.R. devono intendersi come effettuate all'art. 47 (ora art. 50), comma 1, lett. *c-bis*), del T.U.I.R. Cfr. M. Leo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 2007, pag. 999, secondo cui «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*)».

SOLUZIONI OPERATIVE

Prestazioni promo-pubblicitarie e lavoro autonomo

I compensi percepiti a seguito della cessione del diritto di immagine di calciatori professionisti effettuata direttamente dai calciatori possono qualificarsi di lavoro autonomo solo quando l'attività promo-pubblicitaria svolta dagli stessi sia caratterizzata dai requisiti di **abitualità** e **professionalità**, circostanza che avviene **raramente** in quanto per i calciatori professionisti l'attività principale professionalmente esercitata è quella **sportiva**.

ipotesi di cui *supra*, ha la piena autonomia per lo sfruttamento della propria immagine, sorge la necessità di dare una classificazione impositiva anche ai compensi percepiti a seguito della stipula di contratti aventi tale oggetto.

Appare utile ricordare che fino al 2006 nessuna indicazione legislativa o ministeriale sussisteva per tale tipologia reddituale e, dunque, un tentativo di qualificare i redditi derivanti dalla stipula dei contratti sopra indicati risultava oltremodo difficile per una serie di motivi.

Prendendo lo spunto da una ricostruzione civilistica che condivideva le classificazioni sopra effettuate tra *facere e pati*, lo sguardo poteva essere rivolto, all'interno del T.U.I.R., alla categoria dei redditi diversi.

Ed invero la definizione di tale categoria reddituale, come effettuata dall'art. 67 del T.U.I.R., in particolare alla lett. 1), poteva ricomprendere al suo interno i redditi derivanti dall'esercizio delle obbligazioni sopra descritte. Tale lettera qualifica infatti come redditi diversi «i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere».

Occorre però ricordare che sia l'obbligo di fare che quello di permettere, sempre secondo il medesimo articolo, generano redditi qualificati come diversi solo se «non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni (...) né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente».

Si trattava dunque di stabilire ed accertare che l'attività di sponsorizzazione del soggetto nota nulla avesse a che fare con l'esercizio di arti e professioni o con l'attività di lavoro dipendente poiché, in caso contrario, sarebbe stata da queste ultime attratta e il reddito che ne fosse derivato avrebbe perso la sua connotazione di reddito diverso.

Inoltre, nell'ipotesi in cui la suddetta attività di sponsorizzazione - ma ciò valeva solo per i contratti aventi ad oggetto un *facere* - fosse stata in qualche modo caratterizzata sia dalla continuità che dal coordinamento da parte di un soggetto ter-

zo, essa sarebbe potuta rientrare nel novero dei redditi di collaborazione coordinata e continuativa disciplinati nel passato dall'art. 49, comma 2, del T.U.I.R. ed ora, eventualmente, nelle nuove collaborazioni a progetto di cui all'art. 50, lett. *c-bis*), del medesimo T.U.I.R.

Tale ipotesi era stata prospettata ad esempio dalla Commissione tributaria provinciale di Bologna nella sentenza che accoglieva il ricorso di un noto campione dello

sci contro un accertamento IVA (9).

A diversa soluzione, sempre con riferimento alla soggettività IVA, ma con evidenti riflessi anche nella qualificazione reddituale, era giunta invece la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna in un accertamento effettuato nei confronti di un famoso campione motociclistico. In tal caso l'attività di sponsorizzazione effettuata dal ricorrente era stata considerata a tutti gli effetti riconducibile alle previsioni dell'art. 49 (ora art. 53), comma 1, del T.U.I.R. (10).

Non sono inoltre mancate sentenze che, sempre in ambito reddituale, hanno riqualificato le somme ricevute come corrispettivo per la cessione del diritto di immagine quali integrazioni dello stipendio del calciatore considerando tale accordo di cessione un contratto simulato (11).

Note:

(9) Comm. trib. prov. di Bologna, 27 maggio 1999, n. 172.

(10) Cfr. Comm. trib. reg. Emilia Romagna, 17 maggio 2005, n. 52, in *Banca Dati BIG, IPSOA*, che ribaltò la precedente Comm. trib. prov. di Ravenna, 26 ottobre 2001, n. 293. Per un commento della suddetta sentenza cfr. A. Magliaro, «Il contratto di sponsorizzazione sottoscritto a garanzia dello sportivo: i primi orientamenti giurisprudenziali», in *Giust. trib.*, 2007, pag. 179. La vicenda si è recentemente conclusa con la sentenza Cass., 19 maggio 2010, n. 12259, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 10/2010, pag. 893, con commento di A. Magliaro e S. Censi, e in *Banca Dati BIG, IPSOA*.

(11) Cass., 26 febbraio 2010, n. 4737, in *Banca Dati BIG, IPSOA*; per un commento cfr. A. Vignoli e R. Lupi, «Sfruttamento dell'immagine e flussi di ricchezza tra atleti, clubs, sponsors e managers», in *Dialoghi Tributari* n. 3/2010, pag. 295. Per lo stesso contribuente e per la medesima fattispecie, relativamente ad annualità differenti, cfr. anche Id., 7 maggio 2010, nn. 11162 e 11163, in *Ban-*

(segue)

Qualificazione del reddito da sfruttamento dell'immagine e modifiche del T.U.I.R.: finalmente una soluzione?

Con l'introduzione del comma 1-*quater* nell'art. 54 del T.U.I.R., avvenuta nel 2006 (12), molti hanno pensato che fosse stata finalmente prevista legislativamente una soluzione al problema della qualificazione reddituale dei compensi da cessione del diritto di sfruttamento dell'immagine (13). Tale disposizione, inserita nell'articolo riguardante la determinazione del reddito di lavoro autonomo stabilisce che «concorrono a formare il reddito i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale».

Si è infatti sostenuto che tale disposizione potesse riguardare qualunque soggetto disponesse del proprio diritto all'immagine in ragione della propria notorietà.

Ed invero non è sufficiente la semplice notorietà e la conseguente disposizione del proprio diritto di immagine per ricadere nell'ambito del disposto dell'art. 54, comma 1-*quater*, del T.U.I.R. Tale articolo infatti, come appena ricordato, disciplina la determinazione della base imponibile per i redditi da lavoro autonomo ma non apporta modifiche all'individuazione di tale categoria. Di conseguenza, per aversi applicazione del suddetto articolo occorrerà in primo luogo qualificare il reddito derivante dalla cessione del diritto di immagine quale reddito di lavoro autonomo.

Se per gli artisti e, probabilmente, per gli sportivi non professionisti, questa qualificazione sarà possibile nel caso l'attività sia esercitata con la professionalità e l'abitudine richiesta dall'art. 53 del T.U.I.R., nel caso dei calciatori professionisti pare assai residuale l'ipotesi.

Se infatti, come sopra illustrato, il loro reddito, per espressa previsione legislativa, è da inquadrarsi nella categoria dei redditi di lavoro dipendente,

SOLUZIONI OPERATIVE

Prestazioni promo-pubblicitarie e redditi diversi

Nell'ipotesi in cui lo sfruttamento dell'immagine sia effettuato direttamente dal **calciatore professionista** o sia ceduto a **sogetti terzi** diversi dalla squadra di appartenenza o da quella nazionale, il reddito derivante dovrebbe essere inserito nella categoria dei redditi diversi se la **prestazione** deve individuarsi in un «**fare, non fare, permettere**» o in quella dei **redditi assimilati** a quelli da **lavoro dipendente** nel caso in cui l'attività di «**testimonial**» sia svolta con le caratteristiche della **continuità** e del **coordinamento** da parte di un **soggetto terzo**.

ocorrerà, per collocare le somme percepite a seguito della cessione del diritto di immagine nella diversa categoria dei redditi da lavoro autonomo, che l'attività pubblicitaria svolta dagli stessi sia caratterizzata dai requisiti di abitudine e professionalità di cui all'art. 53 del T.U.I.R. Tale abitudine e professionalità, del resto, è la stessa richiesta anche ai fini della imponibilità IVA, costantemente negata dai contribuenti proprio per carenza dei suddetti requisiti.

In sostanza, dunque, è ben vero, come sostenuto dall'Amministrazione finanziaria, che «tra gli elementi im-

materiali riferibili all'attività artistica, di cui al comma 1-*quater*, può essere ricompreso anche il diritto di sfruttamento dell'immagine qualora questa, come nel caso dell'immagine di un artista, sia immediatamente riconducibile alla fama del personaggio, acquisita in relazione alle esibizioni pub-

Note:

(segue nota 11)

ca *Dati BIG*, IPSOA. Si trattava di una cessione del diritto di sfruttamento dell'immagine effettuata da un calciatore professionista a favore di una società estera. Secondo i giudici di legittimità le somme percepite per lo sfruttamento del diritto di immagine avrebbero in realtà costituito una mascherata integrazione del pagamento dello stipendio di calciatore. Tali somme, ricevute all'estero, permettevano allo stesso di sfuggire alla tassazione nel nostro Paese.

Ad analoga soluzione era giunta la Commissione tributaria di 1° grado di Napoli sempre per un calciatore professionista. Nella citata ipotesi al contribuente era stata contestata l'interposizione fittizia, ai sensi dell'art. 37 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, di una Anstalt del Liechtenstein, che riscuoteva somme a titolo di cessione del diritto di immagine dalla società calcistica presso la quale era in forza lo stesso giocatore. Cfr. Comm. trib. 1° gr. di Napoli, 20 dicembre 1993, n. 3230, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, e la successiva Comm. trib. 1° gr. di Napoli, 6 settembre 1994, n. 126, *ivi*; per un commento cfr. G. Falsitta, «L'interposizione fittizia e il dribbling al fisco», in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, pag. 522.

(12) Art. 36, comma 29, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248.

(13) G. Stancati, «L'Agenzia delle entrate interviene sulla cessione dei diritti di immagine», in *Corr. Trib.* n. 43/2009, pag. 3534.

bliche» (14). Occorre però ricordare che l'applicazione della disposizione più volte citata non può essere estesa alle prestazioni promozionali-pubblicitarie che difettino del requisito di abitudine e professionalità come quasi sempre avviene per i calciatori professionisti, per i quali l'attività principale professionalmente esercitata con abitudine non è quella promo-pubblicitaria, ma quella sportiva. Tale assenza non permette di qualificare il reddito ottenuto quale reddito di lavoro autonomo e, conseguentemente, non consente l'applicazione del disposto dell'art. 54, comma 1-*quater*, del T.U.I.R., disposizione applicabile alla determinazione dei soli redditi da lavoro autonomo.

È inoltre evidente, da quanto sinora detto per le ipotesi reddituali, che l'assenza dei requisiti di abitudine e professionalità riferiti alla attività di cessione e sfruttamento del diritto di immagine escluderebbe l'applicabilità dell'IVA ai contratti ad essa relativi.

Tale problematica esula dai fini del presente lavoro e dunque non verrà affrontata limitandosi a rinviare a quanto già indicato nelle sentenze precedentemente citate (15).

Considerazioni conclusive

Qui giunti, riassumendo quanto sinora detto, appare chiaro il perché si è sostenuto che la norma in commento, ovvero il comma 1-*quater* dell'art. 54 del T.U.I.R., non sembra aver apportato una soluzione ai dubbi relativi alla qualificazione reddituale dei compensi ricevuti dai calciatori professionisti per lo sfruttamento della loro immagine.

Ed invero per le ipotesi in cui tale sfruttamento sia effettuato dalla squadra di appartenenza o da quella nazionale la qualificazione del reddito come di lavoro dipendente non pone particolari problemi.

Al contrario, nell'ipotesi in cui lo sfruttamento dell'immagine sia effettuato direttamente dal calciatore professionista o sia ceduto a soggetti diversi da quelli appena citati, il reddito derivante dovrebbe essere inserito nella categoria dei redditi diversi se la prestazione deve individuarsi in un «fare, non fare, permettere» o in quella dei redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente nel caso in cui l'attività di *testimonial* sia svolta con le caratteristiche stabilite dalla lett. *c-bis*) dell'art. 50 T.U.I.R. (continuità e coordinamento da parte di un soggetto terzo).

In nessuna delle situazioni appena descritte infatti, perlomeno nella quasi totalità delle attività promozionali-pubblicitarie effettuate dai calciatori professionisti, sono ravvisabili quella abitudine e professionalità richieste dalla norma fiscale per qualificare l'attività stessa come di lavoro autonomo. Tali soggetti infatti esercitano quale attività principale quella sportiva ed è questa attività che deve considerarsi quella avente i requisiti di abitudine e professionalità.

Note:

(14) Cfr. risoluzione 2 ottobre 2009, n. 255/E, in *Banca Dati BIG*, IPSOA. Per un commento cfr. G. Stancati, *op. loc. cit.*, pag. 3533.

(15) Per una analisi giurisprudenziale della questione cfr. le sentenze citate in nota 10; mentre per un commento dottrinale alle modifiche apportate al presupposto territoriale dell'IVA in relazione al tema qui in esame cfr. M. Peverelli e A. Francioso, «La cessione del diritto di sfruttamento dell'immagine», in *L'IVA* n. 1/2010, pag. 23.