

Settore Tecnico
Federazione Italiana Giuoco Calcio



**IL REGIME FISCALE DEI CALCIATORI PROFESSIONISTI E
DELLE PLUSVALENZE DERIVANTI DALLA LORO CESSIONE**

Corso per Direttori Sportivi (a indirizzo tecnico)

Candidato: Clemente Severati

Annata sportiva 2016-2017

Relatore: Felice Accame

Correlatore: Paolo Piani

A Viola

IL REGIME FISCALE DEI CALCIATORI PROFESSIONISTI E DELLE PLUSVALENZE DERIVANTI DALLA LORO CESSIONE

INDICE-SOMMARIO

Introduzione Pag.5

Capitolo Primo

LA TASSAZIONE DEL REDDITO DEI CALCIATORI PROFESSIONISTI

1. Inquadramento del calciatore professionista quale lavoratore dipendente, definizione di reddito di lavoro dipendente e di *Fringe Benefit* pag.8
2. Aliquote IRPEF Italiane pag.14
3. L'importanza per il direttore sportivo di conoscere le normative fiscali vigenti pag.17

Capitolo Secondo

LA TASSAZIONE DEI CALCIATORI NEI MAGGIORI CAMPIONATI EUROPEI

1. Regno Unito Pag.25
2. Spagna pag.27
3. Germania pag.29
4. Francia pag.30

5. Considerazioni finali	pag.32
--------------------------	--------

Capitolo Terzo

LA TASSAZIONE DELLE PLUSVALENZE DERIVANTI DALLA CESSIONE DEI CALCIATORI PROFESSIONISTI

1. Definizione e tassazione delle plusvalenze nel calcio	Pag.34
2. Le plusvalenze fittizie	pag.39
3. Claudio Lotitio VS Agenzia delle Entrate	pag.43
Conclusioni	Pag.46
Bibliografia	Pag.49
Giurisprudenza	Pag.52

INTRODUZIONE

Il presente lavoro ha come oggetto la tassazione dei calciatori professionisti e delle plusvalenze derivanti dalla cessione del loro “cartellino”. La tesi è composta da tre capitoli in cui viene esposta la disciplina normativa civilistica e fiscale dei redditi percepiti dai calciatori e viene evidenziata l’importanza per un club di avere all’interno del suo staff un Direttore Sportivo (di seguito “**D.S.**”) che conosca le normative in questione. Il primo capitolo si propone di tratteggiare un quadro dettagliato con riguardo all’inquadramento del calciatore quale lavoratore dipendente e definire pertanto cosa si intenda per reddito di lavoro dipendente; viene, inoltre, analizzata la tassazione dei c.d. *fringe benefit* ed elencate le aliquote IRPEF attualmente vigenti in Italia. Il primo capitolo si conclude soffermandosi su alcuni esempi pratici che analizzano l’importanza per un club di alto livello di avere nel proprio staff un D.S. che conosca le normative fiscali vigenti al fine di evitare probabili procedimenti penali e della giustizia sportiva in sede di trattative di mercato. Il secondo capitolo del mio lavoro analizza il carico fiscale

del calciatore professionista nei maggiori campionati europei. In particolare vengono riportate le aliquote IRPEF attualmente vigenti per i calciatori che militano nella *Premier League* inglese, *Liga* spagnola, *Bundesliga* tedesca e *Ligue 1* francese; il capitolo si conclude con alcuni esempi che rimarcano ulteriormente l'importanza per un club, in termini di massimizzazione di un affare in sede di mercato, nell' avere nel proprio staff tecnico un D.S. che sia aggiornato e studi costantemente le normative anche internazionali vigenti. Il terzo capitolo si sofferma sull'inquadramento giuridico-contabile delle plusvalenze generate dalla cessione di calciatori professionisti ed il loro trattamento fiscale. Viene poi trattato il c.d. meccanismo delle "plusvalenze fittizie" che ha permesso a molte società di serie A per svariati anni di "truccare" i propri bilanci, portandole quasi al fallimento, evitato solamente con l'introduzione nel nostro ordinamento del c.d. decreto "Salva Calcio". Il capitolo terzo si conclude, grazie alla collaborazione dell'avvocato Gian Michele Gentile di Roma che mi ha fornito i fascicoli processuali, con la descrizione di una battaglia processuale condotta dal presidente della S.S. Lazio Claudio Lotito contro l'Agenzia delle Entrate, avente

ad oggetto l'imponibilità o meno ai fini IRAP delle plusvalenze generate dalla società tra gli anni 2002 e 2003.

Capitolo Primo

LA TASSAZIONE DEL REDDITO DEI CALCIATORI PROFESSIONISTI IN ITALIA

SOMMARIO: 1. Inquadramento del calciatore professionista quale lavoratore dipendente, definizione di reddito di lavoro dipendente e di Fringe Benefit; 2. Aliquote IRPEF Italiane; 3. L'importanza per il direttore sportivo di conoscere le normative fiscali vigenti

1. Inquadramento del calciatore professionista quale lavoratore dipendente e definizione di reddito di lavoro dipendente e di *Fringe Benefit*

Prima di soffermarsi sul meccanismo della tassazione dei redditi derivanti dalle prestazioni sportive professionistiche è necessario in via preliminare analizzare la natura del sotteso rapporto di lavoro. Si specifica che il lavoro dello sportivo professionista (di seguito lo “**Sportivo**”) è disciplinato dal nostro ordinamento giuridico dalla L. 23 marzo 1981, n. 91, ed è caratterizzato (i) dalla sua obbligatoria

rispondenza a determinati modelli formali, **(ii)** dall'onerosità e dalla continuità della prestazione sportiva¹. Inoltre, il contratto di lavoro sportivo professionistico deve necessariamente essere stipulato in forma scritta tra le parti: atleta, direttore sportivo, allenatore e preparatore atletico da una parte, società destinataria delle prestazioni dall'altra. Si fa presente che la società destinataria delle prestazioni deve essere obbligatoriamente costituita nella forma di società per azioni o a responsabilità limitata². Con riguardo agli atleti professionisti, l'art. 3 della L. n. 91/1981 specifica che il relativo contratto debba essere riconducibile all'ambito del rapporto di lavoro subordinato, ma al ricorrere di alcune condizioni stabilite dalla legge può ammettersi la diversa qualificazione nell'ambito del lavoro autonomo, come ad esempio qualora l'attività sia svolta nell'ambito di una singola manifestazione sportiva o di più manifestazioni collegate tra loro in un breve periodo di tempo. Con riguardo invece agli altri lavoratori sportivi elencati dalla L. n. 91/1981, quali **(i)** allenatori, **(ii)** preparatori atletici, **(iii)** direttori sportivi, non essendoci una precisa regolamentazione, la qualificazione del loro rapporto di lavoro deve

¹ Si veda, a conferma, art. 2 della L. n. 91/1981.

² Cfr. artt. 4 e 10 della L. n. 91/1981.

essere verificata in base all'applicazione, caso per caso, dei criteri comunemente individuati dal diritto del lavoro. Premesso quanto sopra, vengono esposti di seguito i principali aspetti riguardo al regime tributario dei redditi derivanti dalle prestazioni professionistiche rese dallo Sportivo. Quando il contratto stipulato tra un atleta professionista e la società sportiva sia riconducibile all'ambito del lavoro subordinato, la tassazione dei relativi redditi deve avvenire sulla base dei dettati normativi di cui all'art. 49 e seguenti del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito "**Tuir**") in materia di redditi di lavoro dipendente. In tale circostanza, dunque, il reddito percepito dallo Sportivo in denaro o sotto forma del c.d. "*fringe benefit*", sarà soggetto alle ritenute alla fonte effettuate dalla società sportiva, nella sua qualità di sostituto d'imposta (art. 23 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600). Le suddette ritenute devono essere ugualmente effettuate anche qualora lo Sportivo non sia fiscalmente residente in Italia³. Anche qualora esistesse una convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni, che consentisse di disapplicare le

³L'assoggettamento a imposizione dei redditi di lavoro dipendente corrisposti a soggetti fiscalmente non residenti in Italia, d'altra parte, è contemplata dall'art. 23, comma 1, lettera c), del Tuir

ritenute alla fonte, la società sportiva sarà comunque obbligata alla loro effettuazione all'atto della corresponsione dei redditi; solo successivamente le stesse ritenute saranno riconosciute nello Stato estero di residenza tramite il meccanismo del credito di imposta⁴. Quanto alla determinazione della base imponibile ad Irpef, si osserva che, tenuto conto degli accordi assunti in sede di stipulazione del contratto di lavoro sportivo professionistico, la stessa è composta dalle retribuzioni in denaro e dai compensi in natura ("*fringe benefit*") percepiti dall'atleta in ciascun periodo d'imposta, da determinarsi secondo le valorizzazioni e le eventuali esclusioni desumibili dal contenuto dell'art. 51 del Tuir. Pertanto, i compensi percepiti in relazione allo svolgimento di un rapporto di lavoro sportivo, quali ad esempio, gli stipendi ed i premi aggiuntivi corrisposti direttamente dalla società sportiva di appartenenza, come accade per il resto dei lavoratori dipendenti, devono essere assoggettati ad Irpef. Come anticipato, la definizione che il legislatore fornisce di "redditi di lavoro dipendente" si trova nell'attuale versione degli artt. 49 e 51 del

⁴Sul punto, si evidenzia che la maggior parte delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni prevedono che i redditi percepiti dagli sportivi siano comunque tassati nello Stato in cui vengono rese le attività sportive.

Tuir, che definiscono rispettivamente che per redditi di lavoro dipendente devono intendersi quelli che “*derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione altrui (...)*” e che il relativo reddito sia “*costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro*”. L’elemento di subordinazione rappresenta, così, il dato caratteristico di tale tipo di reddito oltre che l’elemento discriminatorio rispetto al reddito di lavoro autonomo. Lo svolgimento del rapporto di lavoro subordinato assume quindi importanza, ai fini del reddito di lavoro dipendente, per quella che è l’obbligazione principale del datore di lavoro nei confronti del lavoratore rappresentata dalla retribuzione. Con il termine *fringe benefit* si intendono, comunemente, i “vantaggi accessori” che i lavoratori subordinati possono ottenere ad integrazione della retribuzione convenzionalmente rappresentata dalle remunerazioni in denaro. Si tratta di quei compensi erogati dal datore di lavoro, per lo più in natura, che nelle forme tradizionali si traducono ad esempio nella concessione in uso di un’autovettura

aziendale, o la consegna di buoni pasto, piuttosto che la concessione di un'abitazione. Con riguardo agli aspetti fiscali è molto dubbia la questione relativa alla tassazione dei *fringe benefit*⁵: la domanda che ci si pone, e che è stata più volte oggetto di interpretazione da parte della Suprema Corte di Cassazione, è se i *fringe benefit* debbano essere tassati in capo al dipendente o meno⁶. Tale quesito si pone anche nel mondo dello sport professionistico e, nel caso che ci riguarda, nel mondo del calcio. L'atleta professionista, infatti, per la società di calcio rappresenta, oltre che un dipendente, il mezzo/strumento per raggiungere determinati risultati sportivi che, nel caso in cui fossero raggiunti, genererebbero per la stessa società maggiori ricavi: a tale proposito, in contabilità esso viene qualificato come bene strumentale immateriale. Ciò vuole dire che non tutti quelli che costituiscono benefici per il dipendente possono essere ricondotti nell'ambito della retribuzione imponibile. In sintesi, la differenza tra ciò che rappresenta *fringe benefit* e ciò che non lo è, è rappresentata dall'interesse perseguito. In concreto, se il costo è sostenuto nell'interesse del lavoratore, esso si configurerà quale *fringe benefit* e

⁵ Sull'argomento M. GABELLI, G. DAN, *Fringe benefits e rimborsi spese*, Ipsoa, 2010

concorrerà alla formazione del reddito imponibile; in caso contrario, se è sostenuto nell'esclusivo interesse del datore di lavoro, sarà escluso dalla formazione del reddito imponibile in capo al dipendente-calciatore⁷.

2. Aliquote IRPEF Italiane

Dopo aver ampiamente definito che il rapporto di lavoro tra il calciatore professionistico e la società di appartenenza è a tutti gli effetti un rapporto di lavoro subordinato e che, pertanto, i redditi percepiti dal calciatore concorrono alla formazione del reddito complessivo del calciatore ai sensi e per gli effetti dei sopra citati artt. 49 e 51 del Tuir, nel presente paragrafo verranno analizzati gli aspetti riguardanti l'effettivo prelievo erariale sui redditi percepiti, ovvero le aliquote Irpef attualmente vigenti in Italia. L'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche (di seguito "**Irpef**") è un'imposta italiana diretta, personale, progressiva in quanto colpisce il reddito con aliquote che aumentano in relazione agli scaglioni di reddito, regolata dal Tuir. Ai sensi dell'art. 2 del Tuir i soggetti passivi Irpef sono: (i) I soggetti

⁷ Sull'argomento N. SACCARDO, A. BENAZZI, La tassazione dei calciatori, Ipsoa, 2011

residenti nel territorio italiano. La tassazione si realizza su base mondiale (c.d. *worldwide income taxation*): il soggetto residente viene tassato per i redditi ovunque prodotti nel mondo, non solo per quelli prodotti nei confini nazionali **(ii)** i soggetti non residenti nel territorio italiano; in questo caso è prevista la tassazione dei soli redditi prodotti nel territorio italiano. Ai sensi dell'art. 11 del Tuir l'imposta lorda ai fini Irpef è determinata applicando al reddito complessivo le seguenti aliquote per scaglioni di reddito: **(i)** fino a 15.000 euro, 23%; **(ii)** oltre 15.000 e fino a 28.000 euro, 27%; **(iii)** oltre 28.000 e fino a 55.000 euro, 38%; **(iv)** oltre 55.000 euro fino a 75.000 euro, 41%; **(v)** oltre 75.000 euro, 43%. A tali aliquote, andranno poi aggiunte quelle riguardanti le addizionali regionali e comunali che variano da regione a regione e da Comune a Comune. Di seguito una tabella riepilogativa dei sopracitati valori.⁸

⁸ Dati estrapolati dal *Testo unico Imposte sui Redditi 2016*

Reddito imponibile (Euro)	Aliquote
Fino a 15.000	23%
Da 15.001 a 28.000	27%
Da 28.001 a 55.000	38%
Da 55.001 a 75.000	41%
Oltre 75.000	43%
+ Addizionale Regionale	1,73% aliquota media
+ Addizionale Comunale	0,5% - 0,8%

Inoltre a titolo di esempio di seguito si riporta una tabella che concretamente mostra il reale prelievo erariale su alcune tipologie di lavoratori in base al loro effettivo reddito percepito:⁹

Categoria	Reddito imponibile	Imposte (IRPEF + Addizionali)
Pensionato	20.000	5.2
	60.000	20.608
	100.000	38.400
Sportivo	500.000*	216.606
	1,5 milioni*	874.703
Manager	200.000	83.640
	1,5 milioni*	655.337
Libero professionista	300.000*	128.869

⁹ Dati estrapolati dallo studio "Tassazione Europa" di KPMG

* Sui redditi superiori ad Euro 300.000 si applica un contributo di solidarietà pari al 3% sulla parte eccedente i 300.000 Euro.

Il contributo di solidarietà è stato introdotto nel nostro ordinamento con il D.L. n. 138/2011²⁷ e non è altro che un prelievo erariale aggiuntivo del 3% per i redditi che superano i 300.000 Euro, dovuto solo sulla parte di reddito eccedente tale soglia. Con il D.P.C.M. 21.11.2011¹⁰ sono state dettate le modalità tecniche di attuazione della disposizione sia per i calciatori sia per le società (sostituto d'imposta). Si tratta di un'aliquota aggiuntiva

3. L'importanza per il direttore sportivo di conoscere le normative fiscali vigenti

La figura del direttore sportivo “moderno” ad avviso dello scrivente oltre a dover avere una preparazione “tecnica” relativamente alle dinamiche di “campo”, non può essere esonerata dal conoscere nel dettaglio ed essere costantemente aggiornata sulle normative fiscali vigenti con riguardo alla tassazione dei calciatori e delle società, solo in questo modo un direttore sportivo potrà considerarsi completo a 360°. Nelle trattative di mercato la conoscenza di una norma fiscale

¹⁰ Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 21 novembre 2011, in G.U. n. 275 del 25 novembre 2011

in vigore o che comunque entrerà in vigore nel giro di poco tempo, potrebbe far risparmiare in termini fiscali molto denaro alla propria società. Si pensi ad esempio al sopracitato contributo di solidarietà che nell'estate del 2011 è stato oggetto di accese discussioni tra l'Associazione Italiana Calciatori e la Lega Nazionale Professionisti Serie A¹¹, tanto da aver messo a rischio il puntuale inizio del campionato per la "minaccia" di sciopero dei calciatori. L'oggetto della discussione sostanzialmente riguardava su chi dovesse gravare il nuovo prelievo erariale: club o calciatore? La soluzione a parere dello scrivente era sotto gli occhi di tutti; bisognava unicamente controllare le clausole contrattuali inserite al momento della stipula del contratto tra il calciatore e la società. Infatti, al momento della stipula del contratto di lavoro, alcuni club concordano con i calciatori una retribuzione lorda, altri una retribuzione netta. Nel primo caso, il contratto prevede un salario lordo per l'importo concordato, dal quale poi vengono sottratte le imposte: i calciatori che hanno stipulato simili contratti non hanno quindi un salario netto costante ma, come per la maggior parte dei lavoratori dipendenti, vedono il loro salario

¹¹http://it.eurosport.com/calcio/serie-a/2011-2012/contributo-disolidarieta_sto2940766/story.shtml

aumentare o diminuire secondo l'aumento o la diminuzione delle imposte. In questo caso il contributo di solidarietà dovrebbe ricadere sui calciatori, non intaccando il salario lordo precedentemente pattuito e traducendosi pertanto in una lieve riduzione del salario netto. Nel secondo caso, il contratto sottoscritto tra società e calciatore – cioè tra datore di lavoro e lavoratore – prevede una cifra concordata al netto delle imposte: il club si impegna a far incassare al giocatore sempre lo stesso importo netto, indipendentemente da quanto dovuto per tasse e contributi. Il contributo di solidarietà, per quanto abbia natura temporanea, è un'imposta come tutte le altre: pertanto in questi casi non può incidere sul salario netto concordato dalle due parti al momento della stipula del contratto. La norma sull'introduzione del contributo di solidarietà era in discussione tra i parlamentari da più di un anno e mezzo e la conoscenza da parte di un "attento" D.S. della sola bozza in parlamento, lo avrebbe messo in condizione di valutare la convenienza a stipulare contratti già prima del 2011 (anno di entrata in vigore della norma) prevedendo il riconoscimento di una retribuzione lorda, senza quindi, successivamente all'entrata in vigore del contributo di solidarietà,

creare particolari discussioni su chi dovesse pagare la nuova imposta e soprattutto facendo risparmiare molti soldi al club “datore di lavoro”. Le norme fiscali sono soggette a costanti e ripetute modifiche ad intervalli temporali molto ristretti dall’entrata in vigore, pertanto un costante aggiornamento sulle stesse è assolutamente d’obbligo soprattutto per un D.S. la cui principale attività è quella di curare i rapporti contrattuali tra club e società. Un’altra verosimile situazione in cui il D.S. potrebbe trovarsi è quella di dover convincere un determinato calciatore a firmare per il suo club, ma nello stesso tempo tale calciatore riceve offerte da altri club europei. In tal caso, qualora l’offerta sia al lordo, e quindi tuteli il club come abbiamo visto sopra da eventuali e probabili imposte aggiuntive, il D.S. dovrà comunicare al calciatore il netto in busta paga. Ad esempio, la società “a” (italiana) ha un budget di massimo 500 mila euro lordi per la stagione 2010 per convincere il giocatore “x” indispensabile per l’allenatore, a sottoscrivere un contratto quadriennale (con inizio 2010), ma nello stesso tempo il calciatore riceve la medesima offerta economica dalla società “b” (inglese), “c” (spagnola) e “d” (francese) nell’ultimo giorno di mercato. Qualora al

giocatore in questione, importasse unicamente l'aspetto economico, sceglierebbe senza dubbio il campionato francese. Infatti, le aliquote Irpef più favorevoli vigenti al momento della sottoscrizione del contratto (anno 2010) erano quelle francesi.

A tale riguardo, di seguito si riporta una tabella riepilogativa del carico fiscale vigente per la stagione sportiva 2010/2011 per un calciatore professionista in vari stati europei:¹²

	Reddito imponibi	Italia	Germania	Francia	Regno Unito	Spagna
Sportivo (calciatore)	500.000	216.606	195.265	191.642	228.828	243.931
Sportivo (calciatore)	2 mil	874.703	876.547	806.642	927.828	1.023.931

Sulla base di quanto sopra, il D.S. italiano difficilmente riuscirà a convincere il giocatore “x” a giocare nel suo club, il quale verosimilmente sceglierà il campionato francese, alimentando così il malumore dell'allenatore e della società che lo volevano fortemente,

¹² Dati estrapolati da uno studio della società *KPMG Studio Associato consulenza legale e tributaria*

a meno che lo stesso D.S. non inserisca nel contratto da presentare al giocatore, consapevole che allo stato attuale la sua offerta sarebbe meno allettante per il giocatore che ragiona in termini di netto, dei premi economici personali per il raggiungimento di determinati obiettivi, riuscendo in tal modo a superare l'offerta economica del club francese. Solo in tal modo il D.S. riuscirà, da un lato a convincere economicamente il calciatore, dall'altro a sottostare alle direttive del club in termini di *budget*. Questo è solo un altro esempio che dimostra che la conoscenza delle norme fiscali vigenti, anche di altri Stati, potrebbe influire negativamente o positivamente in una trattativa di mercato. La conoscenza da parte del D.S. delle normative fiscali, oltre a fare la differenza come visto in trattative internazionali, potrebbe tutelare i Club ed i giocatori anche dal punto di vista penale e della giustizia sportiva. E' storia recente, infatti, che la Procura di Napoli ha deferito al Tribunale Federale Nazionale Sezione Disciplinare quattordici società (Inter, Juventus, Napoli, Palermo, Chievo Verona, Genoa, Pescara, Catania, Cesena, Ternana, Vicenza, Livorno, Grosseto e Reggina) a titolo di responsabilità diretta per una serie di violazioni del Codice di Giustizia Sportiva e

del regolamento Agenti di Calciatori. Sono stati deferiti anche dirigenti, calciatori e agenti delle società sopra citate¹³. In particolare, gli indagati, tra il 2009 e il 2013, avrebbero compiuto reati tributari per evadere il fisco italiano. Secondo l'accusa i procuratori dei calciatori avrebbero fatturato alle sole società calcistiche le proprie prestazioni, simulando così che l'opera di intermediazione fosse resa nell'interesse esclusivo del club, mentre di fatto venivano tutelati gli interessi dei calciatori e degli agenti. Le società, d'altro canto, ne avrebbero approfittato deducendo dal reddito imponibile queste spese, beneficiando altresì della detrazione Iva relativa alla pseudo-prestazione ricevuta in esclusiva. Così facendo infine i calciatori non avrebbero dichiarato al fisco quello che era un *fringe benefit* riconosciuto agli stessi dalla società calcistica. In altri termini, l'importo pagato dai club costituiva un reddito da imputare effettivamente al calciatore e, di conseguenza, la società calcistica ometteva il pagamento delle ritenute fiscali e previdenziali sul maggior reddito lordo ascrivibile all'atleta. Adesso saranno le competenti sedi giudiziarie a decidere le sorti dei soggetti coinvolti,

¹³ <http://www.figc.it/it/204/2534750/2016/10/News.shtml>

ma è certo a parere dello scrivente che, a meno che in tale situazione non venga accertato un reale sistema colluso volto ad evadere il fisco, sia le società e sia i giocatori hanno agito con un elevato grado di negligenza, non considerando i possibili risvolti che il loro comportamento avrebbe potuto generare negli anni successivi. A tale proposito, un D.S. aggiornato sulla materia, avrebbe prospettato in primo luogo alle società e poi agli stessi giocatori che quel comportamento, che allo stato attuale avrebbe generato un elevato risparmio di imposta, tre anni dopo si sarebbe trasformato in un terribile *boomerang*: non solo i giocatori e le società potrebbero dover pagare quanto non versato al fisco, ma l'importo sarebbe come minimo raddoppiato dalle sanzioni e dagli interessi generati, inoltre i soggetti coinvolti potrebbero affrontare un annoso processo penale oltre che subire pesanti sanzioni dalla giustizia sportiva.

Capitolo Secondo

LA TASSAZIONE DEI CALCIATORI NEI MAGGIORI CAMPIONATI EUROPEI

SOMMARIO: 1.Regno Unito; 2.Spagna; 3.Germania; 4.Francia; 5.Considerazioni finali

1. Regno Unito

Il reddito pagato dai Club ai calciatori è tassato nel Regno Unito sempre come reddito di lavoro dipendente. Nel Regno Unito qualsiasi reddito da lavoro dipendente, anche quello di calciatore professionista, è sottoposto alle regole del “*pay as you earn*” (paga quanto guadagni). Tali regole, prevedono che le imposte e i contributi siano dedotti alla fonte dallo stipendio del dipendente e versati direttamente dal datore di lavoro allo Stato. Medesimo trattamento spetta per contributi previdenziali. Pertanto, il club di appartenenza svolge le funzioni di

sostituto di imposta del giocatore su tutte le fonti di reddito del lavoratore dipendente. Le imposte sono abitualmente dedotte e versate mensilmente e vengono calcolate su qualsiasi forma di reddito lordo. I giocatori di calcio professionisti non hanno alcuna esenzione speciale e sono sottoposti a tassazione come lavoratori dipendenti senza specifica distinzione con riguardo alla loro nazionalità.

Di seguito si riportano le aliquote aggiornate per gli anni di imposta 2016/17 e 2017/18 applicabili al reddito annuale dei dipendenti¹⁴:

Reddito imponibile (Sterline)	Aliquote
Da 0 a 32.000	20%
Da 32.000 a 150.000	40%
Over150.000	45%

Nel Regno Unito anche la quota di reddito pagata dal club direttamente al giocatore riferita allo sfruttamento dei diritti di immagine è imponibile alla fonte come reddito di lavoro dipendente.

¹⁴ Dati estrapolati dalla Banca dati internazionale *IBFD*

2. Spagna

Dal punto di vista fiscale la Spagna è stata la prima ad introdurre nel proprio ordinamento leggi tributarie particolarmente favorevoli per i calciatori e per le società di calcio professionistiche. Queste prevedevano agevolazioni fiscali esclusivamente per i lavoratori stranieri che si trasferivano in una società spagnola di qualsiasi tipo (calcistica e non). Tale legge fu quindi sfruttata principalmente dalle società di calcio professionistiche per invogliare i calciatori stranieri a giocare nel campionato spagnolo. Si tratta della cosiddetta “legge Beckham”, entrata in vigore in concomitanza con l’arrivo del giocatore inglese al Real Madrid. La legge in sostanza consentiva ad un individuo che si fosse trasferito in Spagna da un altro paese, di scegliere se sottostare al regime di imposizione fiscale in qualità di residente in territorio spagnolo oppure in qualità di non residente: tale scelta, compiuta nell’anno di approdo del calciatore in Spagna, rimaneva valida per i successivi cinque anni. Scegliendo la qualifica di non residente, soltanto i guadagni derivanti dall’attività svolta dal calciatore in territorio spagnolo erano soggetti a tassazione, e non

anche quelli derivanti da attività svolte all'estero. I guadagni derivanti dall'attività svolta dal calciatore in territorio spagnolo erano soggetti alle aliquote dei residenti (che variano dal 15% al 45%), con l'eccezione dei salari superiori a 600.000 euro che beneficiavano di un'aliquota scontata al 24% per i primi cinque anni. A partire dal gennaio 2010 il Governo Zapatero ha modificato la legge prevedendo, per i lavoratori stranieri residenti in Spagna e con un reddito superiore a 600.000 euro, un'aliquota piena del 43%, un notevole incremento rispetto al precedente 24%. La riforma non ha avuto carattere retroattivo e quindi non ha interessato gli anni precedenti.

Di seguito si riportano le aliquote aggiornate per gli anni di imposta 2016/17 applicabili al reddito annuale delle persone fisiche¹⁵:

Reddito imponibile (Euro)	Aliquote
Fino a 12.450	0%
Da 12.450 a 20.200	24%
Da 20.200 a 35.200	30%
Da 35.200 a 60.000	37%
Oltre 60.000	45%

¹⁵ Dati estrapolati dalla Banca dati internazionale *IBFD*

3. Germania

In Germania il regime di imposizione fiscale risulta essere simile a quello italiano. I redditi tra i 53.666 e i 254.446 euro sono soggetti ad imposta con aliquota del 42%, quelli superiori a 254.447 ad imposta con aliquota del 45%. Il calciatore professionista, così come in Italia, è equiparato ad un normale lavoratore dipendente ed il club è tenuto ad adempiere a tutti gli obblighi stabiliti dalla legislazione fiscale e, in particolare, al pagamento della ritenuta d'acconto sui salari.

Un calciatore con residenza fiscale in Germania vedrà soggetti ad imposizione fiscale tutti i suoi redditi, ovunque siano stati prodotti. 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 dimora idonea ad uso abitativo per più di sei mesi in Germania.

Il calciatore che non ha la qualifica di residente in territorio tedesco vedrà invece soggetto ad imposizione fiscale soltanto il reddito prodotto nel territorio tedesco. Di seguito si riportano le aliquote aggiornate per gli anni di imposta 2016/17 applicabili al reddito

annuale delle persone fisiche¹⁶:

Reddito imponibile (Euro)	Aliquote
Fino a 8.652	0%
Da 8.652 a 13.669	14%
Da 13.670 a 53.665	23,97%
Da 53.666 a 254.446	42%
Oltre 254.447	45%

4. Francia

Se in Italia i calciatori professionisti “minacciarono” lo sciopero per l’introduzione del c.d. contributo di solidarietà (Vgs. capitolo primo § 3) per un prelievo fiscale aggiuntivo di solo tre punti percentuali, anche la Francia non fu da meno: infatti con l’avvento alla presidenza della Repubblica francese di Hollande fu alzata l’aliquota marginale massima con riguardo ai redditi superiori al milione di euro: tutte le persone fisiche che guadagnavano più di un milione di euro erano

¹⁶ Dati estrapolati dalla Banca dati internazionale *IBFD*

soggette ad un'aliquota pari al 75%; tale decisione creò un grande scalpore soprattutto nei confronti dei giocatori professionisti della *Ligue 1*, tanto da mettere in atto uno sciopero generale in una giornata di campionato¹⁷. Il Governo francese, a differenza di quello spagnolo che inserì la c.d. “legge Beckham”, decise, al fine di implementare le entrate erariali in un periodo di crisi, di colpire le persone fisiche con un elevato reddito imponibile; tale legge però, a distanza di due anni dalla sua entrata in vigore si rivelò un vero e proprio *flop*, portando a cascata i suoi effetti negativi sul calcio francese. Infatti, a moltissimi giocatori non conveniva più andare a giocare in Francia, ed inoltre i carichi fiscali per le società erano diventati a dir poco insostenibili; il presidente Hollande tornò sui suoi passi e decise di eliminare la “supertassa” tornando così ad un regime fiscale di “normalità”¹⁸. Attualmente le aliquote fiscali per il reddito delle persone fisiche vigenti in Francia, sono le seguenti¹⁹:

¹⁷http://www.corrieredellosport.it/calcio/calcio_estero/ligue_1/2013/10/24338673/Supertassa+ai+giocatori+La+Ligue+1+sciopera

¹⁸<http://www.ilgiornale.it/news/mondo/hollande-va-canossa-canceller-supertassa-sui-ricchi-1080651.html>

¹⁹ Dati estrapolati dalla Banca dati internazionale *IBFD*

Reddito imponibile (Euro)	Aliquote
Fino a 9.700	0%
Da 9.701 a 26.791	14%
Da 26.792 a 71.826	30%
Da 71.827 a 152.108	41%
Oltre 152.109	45%

5. Considerazioni finali

Sulla base delle considerazioni sopra svolte, ad avviso dello scrivente un D.S. preparato sulla materia avrebbe potuto in sede di calciomercato concludere ottimi affari sia in entrata che in uscita, massimizzando le entrate economiche in favore del suo club. Infatti, un attento e aggiornato D.S. delle normative fiscali internazionali, in sede di calciomercato nelle annualità 2005 e successive, anno di entrata in vigore della c.d. “Legge Beckham” spagnola, avrebbe dovuto vendere i propri calciatori, che allo stato attuale erano sul mercato, trattando esclusivamente con club spagnoli, i quali erano gli unici che, grazie alla legge di favore introdotta dal governo, potevano avanzare un’offerta di acquisto del cartellino del calciatore maggiore

rispetto ad altri club europei, potendo appunto fare affidamento sul “tesoretto” di imposta risparmiato; discorso inverso per il calciomercato del 2013, in tal caso, infatti, il D.S. avrebbe dovuto comprare giocatori militanti nel campionato francese, che a seguito dell’introduzione della “supertassa” di Hollande, sarebbero stati svalutati dai propri club di appartenenza. Tali esempi, sono un’ulteriore dimostrazione che al giorno d’oggi un D.S. moderno e completo debba costantemente essere aggiornato sull’evoluzione continua delle normative fiscali anche a livello internazionale, in quanto, la massimizzazione in termini economici di un “affare” riguardante l’eventuale cessione o acquisto di un giocatore, potrebbe essere prevista in anticipo rispetto ad altri D.S o altre società meno aggiornate in materia.

Capitolo Terzo

LA TASSAZIONE DELLE PLUSVALENZE DERIVANTI DALLA CESSIONE DEI CALCIATORI PROFESSIONISTI

SOMMARIO: 1. Definizione e tassazione delle plusvalenze nel calcio; 2. Le plusvalenze fittizie; 3. Claudio Lotitio VS Agenzia delle Entrate

1. Definizione e tassazione delle plusvalenze nel calcio

Lo scopo del presente capitolo è quello di analizzare in maniera esaustiva i concetti di plusvalenza e minusvalenza, con specifico riguardo alla compravendita dei calciatori nel territorio italiano. In via preliminare è necessario inquadrare ciò che un cartellino rappresenta per la società che lo acquista: esso rappresenta il diritto a godere delle prestazioni sportive di un calciatore per la durata del contratto sottoscritto con lo stesso. Il valore di acquisto del cartellino del

calciatore sarà iscritto in bilancio nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce "immobilizzazioni immateriali". Ipotizziamo dunque che la società "a" acquisti il cartellino del giocatore "x" per 20 milioni di euro, e sottoscriva un contratto della durata di cinque stagioni con l'atleta. Appare evidente che il calciatore sarà utile alla società che lo ha acquistato per cinque stagioni e il suo costo (20 milioni di euro) dovrà essere distribuito uniformemente nei costi del conto economico relativo ad ognuna delle stagioni; imputare l'intero costo nel primo anno, infatti, sarebbe in contrasto con la correlazione all'utilità pluriennale dell'immobilizzazione immateriale. Tale processo, definito "ammortamento", consente pertanto di distribuire il costo complessivo correlandolo all'arco temporale lungo il quale il cartellino fornirà la propria utilità. Parallelamente, e senza addentrarci in eccessivi tecnicismi, il valore contabile del cartellino diminuirà di un quinto al termine di ogni stagione, poiché la sua utilità si ridurrà progressivamente man mano che si avvicinerà la scadenza del contratto e il momento in cui la società perderà i propri diritti allo sfruttamento economico e sportivo del calciatore. Ricapitolando: alla fine della prima stagione il valore residuo del cartellino del calciatore

“x” sarà di sedici milioni, al termine della seconda stagione di dodici milioni, e così via. Proprio tale valore residuo rappresenterà il termine di confronto con il prezzo di cessione per determinare l’entità della plusvalenza o della minusvalenza. Ipotizziamo, dunque, che al termine della terza stagione la società “a” ceda il calciatore per undici milioni; come detto, il valore residuo al termine della terza stagione sarà di otto milioni (i venti milioni iniziali rettificati dagli ammortamenti di quattro milioni l’anno per tre anni). Conseguentemente la società realizzerà una plusvalenza di tre milioni pur avendo ceduto per undici milioni un cartellino pagato, originariamente, venti milioni. Nello stesso esempio la società avrebbe realizzato una minusvalenza ove avesse ceduto il giocatore a un prezzo inferiore agli 8 milioni di euro. Pertanto, se la differenza che intercorre tra il valore di acquisto ed il valore di vendita di un determinato calciatore al netto delle quote di ammortamento sarà positiva, avremo una plusvalenza, mentre avremo una minusvalenza se tale differenza sarà negativa. Da ultimo si sottolinea che, prendendo come riferimento sempre i precedenti valori, qualora il calciatore “x” al termine del terzo anno prolungasse l’accordo con la società “a” per altre due stagioni, rispetto alla

scadenza originariamente concordata il valore residuo del cartellino, pari, come detto, a otto milioni di euro, dovrà essere ammortizzato non più sino alla fine del quinto anno, ma redistribuito sino al termine del settimo anno, cioè sino alla nuova scadenza del contratto. Analizziamo ora la tassazione con riguardo all'esempio di cui sopra della plusvalenza di tre milioni generata dal club "a" per la cessione del calciatore "x". La plusvalenza come sopra calcolata può concorrere alla formazione del reddito imponibile (quindi scontare IRES+IRAP) in due modi diversi a scelta del contribuente: **(i)** per l'intero ammontare nell'esercizio in cui è stata realizzata, **(ii)** in quote costanti nell'esercizio successivo ma non oltre il quarto se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, o a un anno per le società sportive professionistiche. Tale scelta deve risultare dalla dichiarazione dei redditi.

Vediamo come si applica la norma con il ricorso ad un esempio:

Anno di realizzazione della plusvalenza	2010
Importo della plusvalenza	3 milioni
Bene posseduto da meno di 3 anni e 1 anno per le società professionistiche.	3 milioni tassati nel 2010

Bene posseduto da almeno 3 anni e 1 anno per le società professionistiche

Possibili scelte:

scelta 1)

3ml euro tassati nel 2010

scelta 2)

1.5 ml euro tassati nel 2010

1.5ml euro tassati nel 2011

scelta 3)

1 ml euro tassati nel 2010

1 ml euro tassati nel 2011

1 ml euro tassati nel 2012

scelta 4)

750.000 euro tassati nel 2010

750.000 euro tassati nel 2011

750.000 euro tassati nel 2012

750.000 euro tassati nel 2013

scelta 5)

600.000 euro tassati nel 2010

600.000 euro tassati nel 2011

600.000 euro tassati nel 2012

600.000 euro tassati nel 2013

600.000 euro tassati nel 2014

2. Le plusvalenze fittizie

Verso la fine degli anni 90' fino ad oggi, i bilanci di moltissime società di serie A hanno fatto registrare costi ampiamente superiori ai ricavi. Infatti, se alle spese per gli ingaggi dei calciatori si aggiungono i normali costi di gestione oltre alle pesanti quote di ammortamento si arriva ad una situazione in cui i costi superano abbondantemente i ricavi. In tale situazione l'unica soluzione sarebbe quella di ripianare le perdite con un cospicuo versamento di denaro da parte del proprietario del club. Ma purtroppo, in una situazione di crisi economica globale, non tutti i presidenti sono in grado (o vogliono) sborsare cifre con parecchi zeri. Pertanto, il sistema delle plusvalenze è uno dei modi più frequenti per i club di "sistemare" i bilanci ed essere in regola con i parametri richiesti per l'ottenimento delle licenze per l'iscrizione al campionato. Tuttavia, tale sistema è stato negli anni strumentalizzato tanto da far rischiare il fallimento a moltissimi club di serie A. La logica, infatti, impone che se si desidera ottenere una plusvalenza redditizia è necessario cedere un calciatore di alto livello tecnico e che pertanto abbia un'elevata quotazione di

mercato. Ma è altrettanto ovvio che se in rosa viene a mancare un calciatore di alto livello, è necessario rimpiazzarlo acquistandone un altro di valore equivalente o superiore, a meno di non rassegnarsi a perdere in competitività. Fino ai primi anni novanta il meccanismo principale per generare ricavi nel calcio funzionava proprio così. Le grandi potenze economiche del calcio compravano i calciatori, le piccole li vendevano dopo averli cresciuti nei propri settori giovanili. Purtroppo però, a causa del rischio di un mostruoso *crack* finanziario per molteplici mecenati proprietari di importanti club di serie A, il meccanismo della plusvalenza, venne viziato e strumentalizzato al fine di “sistemare” i bilanci delle società in crisi, tanto da essere stato ribattezzato sistema delle “plusvalenze fittizie”²⁰. Il sistema era relativamente semplice. Supponiamo il caso in cui la società “x” stia per chiudere il suo bilancio con una perdita di trenta milioni di euro ed il suo presidente non sia economicamente in grado di versare quell’importo per ripianare la perdita, né tantomeno voglia privarsi dei suoi migliori calciatori. In tale caso, la squadra “x” prenderà un giocatore dalle giovanili o un giocatore non rientrante più nei progetti

²⁰ http://www.gazzetta.it/Calcio/Primo_Piano/2007/06_Giugno/21/palombo.shtml

tecnici dell'allenatore e di modico valore sul mercato e lo cederà alla squadra "y", non per il suo reale valore – supponiamo un milione- ma per un valore volontariamente "gonfiato" -supponiamo trenta milioni-. Poi la società "y" che ha comprato il calciatore dovrà affrontare un esborso di trenta milioni per un calciatore sconosciuto o comunque per un giovane militante poco tempo prima nel settore giovanile. La società "y" però non sborserà trenta milioni ma cederà alla società "x" un suo calciatore, altrettanto anonimo, per la stessa cifra. Quindi, la società "x" otterrà trenta milioni e ripianerà i suoi conti, la società "y" ne otterrà altrettanti e sarà a posto con i suoi. Ecco il realizzarsi di una "plusvalenza fittizia". Qualora poi, a seguito di tale operazione la società "x" voglia acquistare un altro calciatore per lo stesso valore, il suo bilancio non tornerà in perdita di trenta milioni!!! Questa è, infatti, la chiave di volta sulla quale si regge tutto il sistema delle "plusvalenze fittizie" per ripianare i bilanci dei club in crisi. Infatti, al contrario dei ricavi, i costi sostenuti non incidono direttamente sull'esercizio in corso, ma vengono ammortizzati, come ampiamente illustrato nel *sub. § 1*, in più esercizi. Pertanto, nell'esempio di cui sopra, la società "x" acquistando un altro calciatore per trenta milioni,

a cui farà sottoscrivere un contratto di cinque stagioni, iscriverà in bilancio un costo non di trenta ma solo di sei milioni. Qualora però, i bilanci della società “x” siano anche nelle stagioni successive costantemente in rosso e la stessa ricorra per ripianarli esclusivamente alle “plusvalenze fittizie”, si verrà a creare una situazione tale che i costi totali degli ammortamenti di tutti i giocatori “fittiziamente” acquistati siano talmente elevati da non poter verosimilmente rendere possibile il pareggio di bilancio. Pertanto, la società “x” sarà destinata a fallire. Quanto appena descritto, è ciò che è realmente accaduto negli anni passati per molteplici società di serie A, tra cui Lazio, Milan, Inter, Parma, Roma e molte altre, che solo grazie ad un intervento legislativo voluto dal Governo Berlusconi denominato decreto “Salva Calcio” hanno evitato il loro fallimento²¹.

²¹ <http://www.altalex.com/documents/leggi/2011/12/07/decreto-salva-calcio-disposizioni-urgenti-in-materia-di-giustizia-sportiva>

3. Claudio Lotitio VS Agenzia delle Entrate

Come evidenziato nel *sub.* § 1. le plusvalenze derivanti dalla cessione di un calciatore sono imponibili per la società di calcio sia ai fini IRES (Imposta sul reddito delle società) sia ai fini IRAP (Imposta regionale sulle attività produttive). L'aliquota IRES è stata recentemente ridotta al 24%, mentre le aliquote IRAP variano da Regione a Regione; l'aliquota di base Irap 2016 è fissata su base nazionale al 4,82% ma le Regioni con apposita delibera hanno la facoltà di gestire autonomamente l'aliquota prevedendo la possibilità di introdurre incrementi o diminuzioni percentuali a seconda della tipologia d'impresa. Applicato ad un caso concreto, quanto sopra vuol dire che, qualora una società di calcio generi plusvalenze pari ad euro dieci milioni, queste sconteranno di media un'aliquota del 28,32% (IRES+IRAP) ovvero euro 2.832,000,00. Sul punto però, alcuni presidenti di serie A stanno da molti anni combattendo una battaglia contro il fisco italiano, sostenendo che l'IRAP non debba essere applicata alle plusvalenze generate dalle squadre di calcio. Tra tutti, il

presidente della S.S. Lazio Claudio Lotito, sta portando avanti la sua tesi secondo cui, appunto, l'IRAP non deve essere applicata. Si tratta di un contenzioso contro l'Agenzia delle Entrate dal valore di quasi dieci milioni di euro (se si considerano le sanzioni e gli interessi) riguardante alcuni avvisi di accertamento che contestavano l'imponibilità IRAP delle plusvalenze generate dalla S.S. Lazio tra il 2002 e il 2003. In sostanza, secondo l'Agenzia delle Entrate con la cessione di un calciatore si realizzerebbe a tutti gli effetti una cessione di contratto, e, pertanto, l'operazione sarebbe a tutti gli effetti imponibile ai fini IRAP, mentre dall'altra parte la difesa del presidente Lotito, in persona dell'avvocato Gian Michele Gentile, sostiene che:

“...nel caso di cessione dei calciatori, non si realizzerebbe una cessione di contratto, con assoggettamento all'IRAP, trattandosi invece di un recesso anticipato del contratto originario, con la conseguenza della perdita, per la società contraente, del diritto di avvalersi della prestazione sportiva del calciatore. L'indennizzo che viene versato alla società non è il corrispettivo per la cessione di un bene, ma un indennizzo per il calciatore, che, libero da vincoli, può

contrarre un nuovo rapporto negoziale con una nuova società”²². Ad oggi, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio con la sentenza n. 92/28/12, depositata in data 21 maggio 2012 ha dato ragione alla difesa del presidente Lotito, ma la partita è ancora aperta in quanto l’Agenzia delle Entrate ha depositato tempestivo ricorso presso la Suprema Corte di Cassazione in data 9 luglio 2013. Al di là dell’esito finale della “partita” (ad avviso dello scrivente è prevedibile che la Cassazione ribalterà la tesi della Commissione Tributaria Regionale obbligando al pagamento dell’IRAP oltre sanzioni ed interessi la S.S. Lazio e molte altre società tra cui Udinese, Cagliari, Milan) il “sistema calcio” dovrà accordarsi con le istituzioni statali al fine di trovare una soluzione sul punto, in caso contrario le plusvalenze generate da club italiani subirebbero un’ imposizione più gravosa (articolata nelle due imposte IRES+IRAP) - cosa che nel resto d’Europa non accade - minando in tal senso la stessa competitività del calcio italiano.

²² Cfr. Appello n. 7977/2011 dell’avvocato Gian Michele Gentile.

CONCLUSIONI

La FIGC ha recentemente presentato l'edizione 2016 di "Report Calcio", il rapporto annuale sul calcio italiano pubblicato dal 2011 con la collaborazione della società di revisione PwC, che si pone l'obiettivo di evidenziare i principali dati che qualificano la dimensione, la struttura e l'articolazione dell' "industria calcio". Ebbene, secondo i dati riportati, il movimento economico complessivo del calcio italiano, comprendendo l'attività professionistica, quella dilettantistica e il relativo indotto, produce un giro d'affari stimabile in circa 13 miliardi di euro, dato in crescita negli ultimi 10 anni del 53%, posizionandosi oggi tra le prime 10 industrie italiane. Al tempo stesso, il movimento calcistico continua a giocare un ruolo cruciale nel paese anche sotto il profilo della contribuzione fiscale e previdenziale: nel 2012 con 884,6 milioni di euro (che diventano 1.022,9 se consideriamo anche il gettito derivante dalle scommesse sul calcio) rappresenta dopo quello inglese il secondo sistema professionistico nel mondo per livello di contribuzione fiscale e previdenziale. Considerato l'enorme giro di affari attorno al "mondo calcio", è

indubitabile, pertanto, l'importanza per i club italiani di avere nel proprio staff tecnico professionisti che nello stesso tempo possano coadiuvare le proprie conoscenze di "campo" con le proprie conoscenze economico/gestionali, soprattutto al di fuori dei confini nazionali. Nel caso di specie, abbiamo visto come un D.S. che abbia conoscenza dei vari sistemi fiscali internazionali possa far cambiare le sorti di una trattativa di mercato piuttosto che ricavare una maggiore plusvalenza da una cessione di un calciatore. Inoltre, un attento e diligente D.S. può essere un fido consigliere della società in situazioni di estrema criticità evitando così il verificarsi di gravi conseguenze di natura penale e della giustizia sportiva. Le normative, soprattutto quelle fiscali sono in continua evoluzione, il calcio sta sempre di più assumendo una dimensione internazionale, l'organigramma delle società di calcio italiane somiglia sempre di più a quello di vere e proprie multinazionali, i cui proprietari sono fondi di investimento o azionisti stranieri a cui interessa principalmente monetizzare il loro investimento, i vecchi presidenti "mecenati" stanno piano piano scomparendo; per tali motivi il calcio moderno avrà sempre più bisogno di figure professionali che, oltre ad avere una preparazione

tecnica di “campo”, sappiano gestire nel migliore dei modi le criticità economico/gestionali soprattutto a livello internazionale che si verranno a creare nel club. Per stare stabilmente a grandi livelli servono persone di grande livello e il D.S. descritto nei precedenti capitoli potrebbe essere la figura professionale adatta per un club ambizioso di successi.

“Vi sono due tipi di aziende: quelle che cambiano e quelle che scompaiono”

(Philip Kotler)

BIBLIOGRAFIA

AIROLDI G., *Contenzioso e sanzioni Irap: soggettività attiva e passiva della regione*, in *Corriere Tributario*, 2000.

BENAZZI A, SACCARDO N, *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, IPSOA, 2011

BERNOLDI A, SOTTORIVA C., *La disciplina della redazione del bilancio di esercizio delle società di calcio. Confronto con l'esperienza internazionale ed impatto del c.d. financial fair play*, in *Rivista di Diritto ed Economia dello Sport*, vol. 7, n. 1, 2011, 147-191

BIANCO L. A., CORRADO D., *I bilanci delle società di calcio: le ragioni di una crisi*, Milano, EGEA, 2011

CARUSO R., *Il Fair Play finanziario è già finito KO*, in *Finanza e Mercati dello Sport*, 21 giugno 2011

CROVATO F., *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, CEDAM, 2012

DEZZANI F., *Irap sulle plusvalenze derivanti dalla cessione di giocatori*, Il Fisco, Milano, 2013

DE VITA G., *Il Bilancio Di Esercizio Nelle Società Di Calcio*, IPSOA, 2010

DRAGONETTI A., *Manuale di fiscalità internazionale*, IPSOA, 2016

CASOTTI A., *Reddito di lavoro dipendente. Determinazione e tassazione*, IPSOA, 2005

DELOITTE, *Annual review of finance, 2016*, vedi www.deloitte.co.uk/sportbusinessgroup

FIGC, *Report calcio 2016*, vedi <http://www.figc.it/other/ReportCalcio2016/ReportCalcio%202016.pdf>

GALEOTTI M., *La “crisi” del calcio e gli aiuti contabili e fiscali*, il fisco 2003

MALAGUTTI V., *I Conti truccati del calcio*, FELTRINELLI, 2002

MATTESI E., *La tassazione degli atleti professionisti*, Il Fisco, Milano, 2011

PATRANGELI P., *IRAP delle imprese*, IPSOA, 2010

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, CEDAM, 2014

SANTORO R., *I ricavi, le plusvalenze e le sopravvenienze attive*, IPSOA, 2015

VIDALI E.M., *Manuale delle associazioni sportive*, BIBLIOTECA
EUTEKNE, 2009

VIOTTO A., *Il regime tributario delle plusvalenze da partecipazioni*,
GIAPPICHELLI, 2014

GIURISPRUDENZA

Commissione Tributaria Regionale di Roma n. 92/28/12

Commissione Tributaria Regionale di Roma n. 467/01/11

RINGRAZIAMENTI

Ringrazio il grande Paolo Piani per la professionalità e passione con cui ci ha accompagnato questi due mesi e mezzo di corso. Ringrazio altresì il Prof. Felice Accame per la cortesia e disponibilità mostrata nei miei confronti. Un grazie speciale va ai miei colleghi di Roma, Alessandro, Carlo e Nicola, con cui ho legato particolarmente e trascorso momenti importanti e con i quali spero di poter condividere ben presto esperienze professionali legate al mondo del calcio. Ringrazio l'avvocato Gian Michele Gentile per avermi dato la possibilità di visionare alcuni suoi personali fascicoli processuali utili per il mio lavoro. Un ultimo grazie lo dedico a Walter Sabatini, il più grande e fenomenale direttore sportivo italiano di tutti i tempi, modello fondamentale e punto di arrivo a cui mi ispiro per la mia carriera professionale, che con il suo intervento al corso, seppur breve, è riuscito a trasferirmi la sua passione ed il suo amore per questo lavoro "unico".