

**Sport di squadra e sport individuali: la diversa imposizione fiscale dei redditi percepiti dagli atleti in ambito domestico e internazionale (\*)**

*Team and individual sports: the different tax treatment of athletes' income at home and abroad*

di Alessandra Magliaro e Sandro Censi – 18 settembre 2025

**Abstract**

L'attività degli sportivi può essere esercitata sia in modo collettivo, all'interno di una squadra, sia individualmente. Tale diversa modalità di esercizio dell'attività agonistica ha diversi risvolti sia dal punto di vista della tipologia di compenso che gli stessi percepiscono sia per quanto riguarda la correlata imposizione fiscale. Se per quanto riguarda l'imposizione in ambito nazionale non sussistono particolari problematiche maggior attenzione merita il panorama internazionale, soprattutto relativamente ai proventi da sponsorizzazione. La tassazione di tali redditi risulta particolarmente interessante da un punto di vista transnazionale in genere e con specifico riguardo alle disposizioni in vigore nel Regno Unito sul tema.

**Parole chiave:** sportivi, Commentario OCSE, premi, sponsorizzazioni

**Abstract**

*Sportsmen can engage in competitive activity both collectively, within a team, and individually. This diverse approach to competitive activity has different implications, both in terms of the type of compensation they receive and the related tax burden. While there are no particular issues with taxation at the national level, the international landscape deserves greater attention, especially with regard to sponsorship revenue. The taxation of such income is particularly interesting from a transnational point of view in general, and with specific regard to the provisions in force in the United Kingdom on the subject.*

**Keywords:** sportspersons, OECD Commentary, awards, sponsorships

**SOMMARIO:** 1. Premessa. - 2. Il regime tributario dei premi in ambito nazionale ... - 3. ... e in ambito internazionale. - 4. Il regime tributario delle sponsorizzazioni in ambito nazionale ... - 5. ... e in ambito internazionale. - 6. Le particolarità del sistema britannico nella tassazione dei redditi degli sportivi non residenti. - 7. Conclusioni.

**1.** Come noto l'attività di sportivo può essere esercitata sia in forma collettiva sia individualmente. Se l'attività è esercitata a favore di un Club, nella maggior parte delle ipotesi il contratto che lega lo sportivo alla squadra sarà o un contratto di lavoro

---

(\*) Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 2/2025 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

dipendente o un contratto di collaborazione coordinata e continuativa come oggi regolamentati dal D.Lgs. n. 36/2021 (anche se potrebbe accadere che il contratto sottoscritto sia di lavoro autonomo). La conseguente qualificazione reddituale sarà quella di reddito da lavoro dipendente o assimilato. Viceversa, qualora l'attività dello sportivo sia esercitata in forma individuale con abitualità e professionalità, dal punto di vista tributario non vi è dubbio che il compenso percepito debba essere qualificato come reddito da lavoro autonomo (si veda, ad esempio per i tennisti, Cass. n. 20285/2013 e Cass. n. 5388/2017). Scopo del presente lavoro non è quello di analizzare, come già fatto in passato (MAGLIARO A. - CENSI S., *Riforma dello sport: modifiche alle figure del lavoratore sportivo e dell'ex amatore ora volontario*, in *il fisco*, 2022, 34, 3219) le tipologie reddituali da lavoro sportivo come individuate, da ultimo, dalla Riforma dello Sport, ma di soffermarsi sulle modalità di tassazione, nazionali e internazionali, di particolari proventi quali i premi e le sponsorizzazioni.

2. Va premesso che, sia i compensi derivanti da premi sia quelli derivanti da sponsorizzazioni, possono avere diverse declinazioni, ai fini tributari, a seconda che siano percepiti dallo sportivo che milita in una squadra o dallo sportivo che esercita in forma individuale l'attività agonistica. Nel primo caso si avrà, la maggior parte delle volte, un contratto di lavoro dipendente tra lo sportivo e il Club. In questo caso il premio, poiché viene erogato dal datore di lavoro al raggiungimento di determinati obiettivi, per il principio di omnicomprensività, si aggiungerà alla "retribuzione base" e verrà inserito nella base imponibile per il calcolo del reddito da lavoro dipendente. Nel caso invece di attività sportiva esercitata in forma individuale allora, nella maggior parte se non totalità delle ipotesi, è il premio stesso che diventa il principale provento derivante dall'attività sportiva svolta e, dunque, sarà da inquadrare all'interno dei redditi da lavoro autonomo.

Ulteriore necessaria precisazione è quella relativa alla natura dei premi.

Nell'ipotesi in cui il premio sia "contrattualizzato", il suo trattamento fiscale non differisce da quanto appena detto.

Qualora, invece, il premio, pur se collegato ad uno specifico risultato raggiunto, sia del tutto episodico, occasionale, estemporaneo, legato al conseguimento di risultati ipotetici e non negoziati preventivamente, e quindi abbia, evidentemente, una natura aleatoria e non corrispettiva, esso non seguirà, fiscalmente, le sorti del corrispettivo stabilito in contratto.

Per questa ipotesi, è espressamente prevista una normativa fiscale di favore che prevede una ritenuta alla fonte, a titolo d'imposta, con rivalsa facoltativa nella misura del 20% (art. 30 D.P.R. n. 600/1973).

Tale differente modalità di tassazione trova, probabilmente, giustificazione nell'esigenza di certezza e immediatezza della riscossione delle imposte su una fattispecie reddituale particolare. Ed invero i premi derivanti da prove di abilità o dalla sorte vengono normalmente erogati a soggetti che non hanno rapporti contrattuali o reddituali con il promotore. La facoltà di rivalsa, secondo l'Agenzia delle Entrate

(Risposta ad interpello 13 gennaio 2022, n. 21), consente al sostituto di imposta di decidere se addebitare la ritenuta o sopportarne il costo.

La norma appena citata stabilisce, però, che tale forma di tassazione si applica solo se i citati premi *«assumono rilevanza reddituale ai sensi dell'articolo 6 del testo unico delle imposte sui redditi»*. Tale rilevanza reddituale è riscontrabile nel disposto dell'articolo 67, comma 1, lett. d), TUIR, ove si statuisce che costituiscono redditi diversi *«... i premi derivanti da prove di abilità o dalla sorte ...»*.

Sul punto è intervenuta la consulenza giuridica dell'Agenzia delle Entrate n. 956-69/2024 in risposta ad uno specifico quesito posto dalla Federazione Italiana Sport Equestri la quale specifica che tutto quanto sopra esposto vale nell'ipotesi in cui il premio sia erogato da una ASD.

Al contrario, se il premio è corrisposto direttamente dalla Federazione, in occasione di manifestazioni sportive, l'Amministrazione finanziaria ritiene che il premio debba essere assoggettato a ritenuta nella misura del 4% secondo la disciplina speciale prevista dal combinato disposto dell'art. 5 D.L. n. 417/1991 e dell'art. 28, comma 2, D.P.R. n. 600/1973. Sempre secondo l'Agenzia delle Entrate la ritenuta deve essere applicata a titolo di acconto con riguardo a percipienti che esercitano attività di impresa, e a titolo di imposta per tutti gli altri soggetti. Tale ritenuta deve essere applicata anche sui premi corrisposti a soggetti non residenti, salva l'eventuale applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate nel Paese di residenza del percettore.

Qualora invece il premio venisse corrisposto da imprese individuali, società commerciali ed enti, diversi da ASD e SSD, nell'ambito della propria attività commerciale, si ritiene che esso debba essere assoggettato a ritenuta a seconda della rilevanza reddituale che assume per il percipiente, secondo le disposizioni generali di cui al D.P.R. n. 600/1973. Infine, se il premio verrà corrisposto non in un importo monetario, ma in natura occorrerà applicare l'art. 9 TUIR, che individua un preciso regime relativamente ai redditi erogati in natura e quindi per la determinazione del valore normale degli stessi. Tale norma, al suo comma 3, stabilisce che *«per valore normale ... si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi»*.

**3.** Per ciò che concerne l'ambito internazionale il regime tributario dei premi è alquanto variegato.

In primo luogo vi sono Paesi, ad esempio il Principato di Monaco e gli Emirati Arabi ma anche i Paesi Bassi, che rinunciano all'imposizione su questi proventi (sul punto più esaurientemente vedi CIPOLLINI C., *La tassazione dei tennisti professionisti: note ricostruttive alla luce della nuova definizione di residenza fiscale*, in *Boll. trib.*, 2024, 5, 338).

La maggior parte dei Paesi, però, sottopone i premi a tassazione e, solitamente, utilizzando lo strumento della ritenuta.

Occorre ricordare che, nell'ipotesi di premi ricevuti in un Paese diverso da quello di residenza fiscale, bisognerà distinguere le modalità di trattamento degli stessi a seconda della fattispecie impositiva transnazionale utilizzata dallo Stato di residenza.

Ricordiamo, in via di prima approssimazione, che i sistemi fiscali applicabili nel mondo possono essere schematicamente divisi tra sistemi che hanno una tassazione *worldwide taxation principle* (in questo caso il fiscalmente residente in uno Stato viene ivi tassato per tutti i redditi ovunque prodotti nel mondo) e sistemi che hanno una tassazione territoriale (il contribuente viene tassato da ciascuno Stato solo sui redditi prodotti sul territorio dello stesso - tassazione del reddito nello Stato della fonte). A queste due ipotesi può aggiungersi quella particolare dei due Paesi che hanno una tassazione sulla base della cittadinanza e cioè gli Stati Uniti e l'Eritrea.

Poiché il sistema fiscale più utilizzato in tutto il mondo è quello noto come tassazione *worldwide*, basato sulla residenza ed applicato dalla maggioranza degli Stati europei e mondiali è ad esso che faremo riferimento. Tale sistema stabilisce che tutti i residenti in un dato Paese devono pagare le tasse su tutte le fonti di reddito, sia quelle che hanno origine nel territorio dello Stato che quelle originate fuori dal territorio dello Stato.

Tale sistema comporta problemi di doppia tassazione considerato che il medesimo reddito, se prodotto all'estero, sarebbe tassato anche nel Paese della fonte. Tale problema è normalmente risolto dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni le quali stabiliscono le regole di ripartizione del potere impositivo (e in caso di potestà concorrente lo risolvono attraverso l'attribuzione del credito d'imposta o con lo strumento dell'esenzione). Tale potere viene, solitamente, attribuito al Paese di residenza. Si vedano, a tal proposito, quelle che sono le disposizioni delle varie Convenzioni che prevedono, ad esempio, sia per i redditi di lavoro dipendente che di lavoro autonomo, la tassabilità degli stessi nel Paese di residenza.

Una eccezione viene invece stabilita all'interno delle Convenzioni, relativamente ai redditi degli sportivi, proprio all'interno dell'art. 17 a loro dedicato insieme agli artisti. In questo caso, infatti, viene stabilito che i redditi che un residente di uno Stato contraente ricava dalle sue prestazioni personali esercitate nell'altro Stato contraente in qualità di sportivo, sono imponibili in detto altro Stato.

Le ragioni di questa scelta possono essere ricondotte a molteplici fattori. Innanzitutto, normalmente, le prestazioni artistiche e sportive spesso generano redditi elevati in un breve periodo di tempo proprio nello Stato della fonte. Inoltre, questa modalità, tutela il Paese della fonte riconoscendogli la potestà impositiva giustificata dal fatto che la prestazione è resa in quel territorio. Infine, tale modalità, mira a prevenire modalità di elusione fiscale tramite l'utilizzo di "star companies" che ricevono compensi in sostituzione degli artisti e sportivi.

Lo stesso Commentario al Modello OCSE all'art. 17 chiarisce che: «*Questa disposizione consente di evitare le difficoltà pratiche che spesso sorgono nell'assoggettare a tassazione gli intrattenitori e gli sportivi che si esibiscono all'estero. Inoltre, disposizioni troppo rigide potrebbero in alcuni casi ostacolare gli scambi culturali*».

Anche secondo la Cassazione il diverso trattamento si giustifica con l'esigenza di assoggettare a tassazione, nello Stato in cui si manifestano, prestazioni artistiche o sportive che per la loro intrinseca natura permettono di conseguire notevoli redditi in un arco temporale molto ristretto (Cass., ord. n. 21865/2018).

4. L'ulteriore fattispecie qui in esame relativamente agli sportivi è quella che riguarda le somme ricevute non quale corrispettivo per prestazioni e risultati agonistici. Gli atleti, infatti, oltre ai compensi per le prestazioni atletiche, ricevono spesso compensi sotto forma di *royalties*, o sponsorizzazioni o compensi pubblicitari perlopiù in qualità di testimonial.

Anche in questo caso occorre fare una preliminare distinzione, da un punto di vista tributario, tra due diverse ipotesi. Nella prima l'accordo per l'utilizzo dell'immagine viene stipulato dallo sportivo con il suo datore di lavoro all'interno di un rapporto di lavoro dipendente. In sostanza è l'ipotesi classica che ricorre quando un calciatore o un giocatore di basket della massima serie, a fianco del contratto per le prestazioni sportive poteva, e può tutt'oggi, stipulare un contratto in cui si impegna ad effettuare attività che coinvolgano l'utilizzo della propria immagine (CARINCI A., *Lo sfruttamento del diritto di immagine: un percorso tortuoso ancora tutto da costruire*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, 2, 31).

L'altra possibile ipotesi è quella in cui lo sportivo stipula un accordo ad *hoc* con un diverso soggetto, ad esempio un *brand* commerciale, sempre per una attività di pubblicità, sponsorizzazione eccetera.

Posto che l'ordinamento tributario non prevedeva (e a tutt'oggi non prevede) una regolamentazione di diritto positivo di tali fattispecie che indicasse il regime positivo da applicare ai proventi che lo sportivo/testimonial riceve occorre rinvenire la soluzione al problema della tassabilità o meno di tali redditi ed alla loro qualificazione sulla base dei principi generali del sistema (MAGLIARO A. - CENSI S., *Qualificazione del reddito degli influencer: costituisce ancora sfruttamento del diritto d'immagine?*, in *il fisco*, 2024, 6, 536. In senso adesivo, cfr. FERRANTI G., *La cessione della clientela e degli altri elementi materiali da parte dei professionisti*, in *Corr. trib.*, 2011, 7, 502; CARINCI A., *Profili fiscali dello sfruttamento del diritto all'immagine degli sportivi*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 2, 299; DELLA CARITÀ A. - PALMITESSA A., *La territorialità dei compensi da sfruttamento economico del diritto all'immagine*, in *il fisco*, 2019, 21, 2030; SACCARDO N. - FRISOLI L. - CASTELLANO P., *La tassazione dei calciatori non residenti: i redditi dallo sfruttamento economico dell'immagine*, in BENAZZI A. - SACCARDO N., a cura di, *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, Milano, 2011, 117 ss.; SAPORITO G. - LUPI R., *Contratti di immagine e canalizzazione della ricchezza ai fini tributari*, in *Dialoghi tributari*, 2014, 3, 255 ss.; SAPORITO G. - LUPI R., *Cessione dell'immagine artistica tra 'tax planning' ed evasione tributaria*, *ivi*, 2015, 3, 305).

Per quanto riguarda la prima ipotesi, la soluzione viene data dal già più volte citato principio di omnicomprensività di cui all'art. 51 TUIR.

Per quanto riguarda invece la seconda ipotesi, cioè un contratto stipulato con un soggetto che non sia il proprio datore di lavoro, il compenso ricevuto viene solitamente

ricondotto tra i redditi diversi. In particolare, il reddito viene ricompreso tra i redditi indicati nell'art. 67 TUIR, all'interno della lett. l) e dunque «i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere». Oggi però tale qualificazione può assumere connotati diversi quando l'attività di testimonial dello sportivo, come sempre più spesso avviene, è esercitata anche sui *social*. In tal caso l'impegno richiesto e profuso sui *social* è tale che difficilmente si potrà dire (ed è quello che ad esempio è stato fatto nella sentenza Ronaldo) che non si tratti di attività di lavoro autonomo, di esercizio in forma abituale di un'arte o professione. Ed invero tale qualificazione della categoria reddituale quale reddito da lavoro autonomo è quella confermata dai Giudici della Corte di Giustizia tributaria di secondo grado nella sentenza relativa al caso Ronaldo (CGT di secondo grado del Piemonte, 15 maggio 2023, n. 219) secondo cui «l'esercizio abituale e professionale della gestione di quell'immagine rende evidente la qualificabilità del reddito che ne consegue come proveniente da un'attività di lavoro autonomo, a norma dell'art. 53, comma 1, T.U.I.R.». Sempre secondo i medesimi Giudici «Ciò che infatti emerge prepotentemente, in fenomeni del tipo di cui ci si occupa in questa sede, è il fatto che l'immagine del personaggio famoso finisce per costituire di per sé un valore, la cui promozione rappresenta essa stessa un'attività professionale (avente natura di lavoro autonomo) produttiva di reddito» (per un commento alla citata sentenza si veda: TRETTEL S., *Escluso il regime riservato ai neo-residenti sui redditi da sfruttamento dell'immagine*, in *il fisco* 2023, 28, 2747; TENORE M., *Remunerazione dei diritti connessi all'opera musicale: qualificazione fiscale e regime dei neoresidenti*, in *il fisco*, 2024, 16, 1489 ss.; DI TANNA M.L. - GRECO D., *Celebrities e sfruttamento del diritto di immagine*, in *Fisc. comm. int.*, 2024, 5, III ss.; ROCCATAGLIATA F., *I redditi da diritto di immagine dei calciatori "neo-residenti" vanno tassati in Italia - Il lupo perde il pelo ... CR7 no [ma solo perché usa lo shampoo dei campioni]*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2023, 8/9, 714).

Sono evidenti le ricadute in campo IVA a seguito della diversa qualificazione reddituale. Nell'ipotesi in cui il compenso da sponsorizzazione possa essere ricompreso nell'ambito delle prestazioni occasionali esso non sarà assoggettato ad IVA mancando il presupposto soggettivo collegato alla abitualità e professionalità dello svolgimento dell'attività.

Al contrario, seguendo l'impostazione delle Corti piemontesi appena citate, appare evidente la sussistenza dei citati requisiti di abitualità e professionalità che comportano l'assoggettamento ad IVA.

Per quanto riguarda le medesime attività esercitate dallo sportivo "individuale" il riferimento era, solitamente, al reddito da lavoro autonomo posto che, l'art. 54, comma 1-*quater*, TUIR, prevedeva che concorressero alla determinazione del reddito di lavoro autonomo «i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale». Oggi con la nuova formulazione dell'art. 54 secondo cui «Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra tutte le somme e i valori in genere a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta in relazione all'attività artistica o

*professionale e l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività, ...» non vi è dubbio che i proventi da attività di sponsorizzazione ricadano all'interno dei redditi di lavoro autonomo.*

5. Spostandosi sul piano internazionale relativamente ai redditi derivanti da sponsorizzazione percepiti dagli sportivi, occorrerà fare riferimento al Commentario OCSE. Quest'ultimo, all'art. 17, punto 9, stabilisce che, il particolare regime di tassazione degli sportivi, si applichi anche ai proventi derivanti dalla pubblicità, dalle sponsorizzazioni, ecc. che abbiano uno stretto legame con una prestazione in un determinato Stato (ad esempio, i pagamenti effettuati a un tennista per aver indossato il logo, il marchio o il nome commerciale di uno sponsor sulla sua maglia da tennis durante una partita). Tale stretta connessione può risultare da accordi contrattuali relativi alla partecipazione a eventi nominati o a una serie di eventi non specificati; in quest'ultimo caso, lo Stato contraente in cui si svolgono una o più di queste manifestazioni può tassare una parte dei relativi introiti pubblicitari o di sponsorizzazione. Sempre secondo il Commentario si constata l'esistenza di un siffatto stretto nesso quando non si può ragionevolmente ritenere che il reddito sarebbe stato ricavato in assenza dell'esercizio di tali attività. Questo collegamento può essere correlato alla tempistica dell'evento generatore di reddito (ad esempio, un pagamento ricevuto da un golfista professionista per un'intervista rilasciata durante un torneo a cui partecipa) o alla natura del corrispettivo per il pagamento del reddito (ad esempio, un pagamento effettuato a un tennista famoso per l'uso della sua foto su manifesti pubblicitari di un torneo a cui parteciperà). Se, al contrario, non sussiste uno stretto collegamento tra i compensi ricevuti per le citate attività di pubblicità, sponsorizzazioni, ecc. e la prestazione agonistica svolta nel Paese allora non si potrà applicare il disposto dell'art. 17 del Modello di Convenzione OCSE. In tal caso le royalties per i diritti di proprietà intellettuale saranno normalmente coperte dall'art. 12. Per quanto riguarda gli altri redditi che non possono essere attribuiti a tali prestazioni rientreranno nell'ambito di applicazione delle norme standard di cui all'art. 7 o all'art. 15 del medesimo Modello, a seconda dei casi.

Per quanto infine riguarda il *merchandising*, possono verificarsi diverse ipotesi; nel caso di pagamento ad uno sportivo di una quota dei proventi del *merchandising* strettamente connessi a un'esecuzione pubblica, ma che non costituisce royalties, esso dovrà rientrare nel campo di applicazione dell'art. 17. Al contrario i compensi per *merchandising* derivanti da vendite in un Paese che sono non strettamente connessi con prestazioni in tale Paese e che non costituiscono *royalties* saranno coperti dall'art. 7 (o dall'art. 15, nel caso di un lavoratore dipendente che percepisce tali redditi).

6. Qui giunti riteniamo interessante, e probabilmente anche utile, esaminare le particolari modalità di tassazione, nel Regno Unito, di sportivi ed artisti non residenti. Ed invero l'erario inglese impone agli sportivi non residenti una modalità di tassazione sugli importi da questi ricevuti, in qualunque parte del mondo, quale

compenso per le citate sponsorizzazioni, diversa da quella appena illustrata contenuta nel Commentario OCSE.

Le modalità sono distinte in due tipologie: il c.d. metodo dei *Relevant Performance Days* (RPD) e quello dei *Relevant Performance and Training Days* (RPTD) come individuati da HMRC (*His Majesty's Revenue and Customs*). Lo sportivo è libero di scegliere quale di questi due metodi utilizzare per la determinazione dei redditi da sponsorizzazione da assoggettare ad imposizione nel Regno Unito. Nel primo caso rilevanti saranno solo i giorni di gara mentre, nel secondo caso, si considerano anche i giorni di allenamento.

In sostanza lo sportivo dovrà calcolare l'ammontare totale dei redditi provenienti da sponsorizzazione ovunque prodotti e applicare ad esso la percentuale derivante dai giorni di permanenza sul suolo anglosassone per determinare la base imponibile su cui calcolare l'imposta dovuta in quel Paese.

Ad esempio, se un atleta trascorre 100 giorni dell'anno partecipando a competizioni sportive e di questi 10 sono trascorsi nel Regno Unito, secondo il metodo RPD il 10% del suo reddito da sponsorizzazione *worldwide* dovrà essere assoggettato ad imposizione nel Regno Unito.

Se, al contrario, si utilizza il metodo RPTD occorre tener conto non solo delle giornate di gare ma anche di quelle dedicate all'allenamento.

Tale modalità di imposizione per i non residenti risulta, come abbiamo già evidenziato, non perfettamente aderente a quanto suggerito nel paragrafo 9 dell'art. 17 del Commentario OCSE, articolo relativo alla tassazione degli sportivi. Secondo il Commentario, infatti, come detto, non si dovrebbe tener conto di tutti i redditi da sponsorizzazione ricevuti se non strettamente connessi al Torneo ma solo, appunto, di quelli che presentano una *close connection*.

All'ammontare come sopra calcolato relativamente ai proventi da sponsorizzazione dovrà, ovviamente, essere aggiunto quello derivante dai premi per la partecipazione ai tornei nel Regno Unito.

Se la somma complessiva del reddito non supera l'importo di 50.270 sterline verrà applicata una ritenuta alla fonte del 20% (pari all'aliquota applicata, nell'*income tax* inglese, per la fascia di reddito fino alle citate 50.270 sterline). Se, al contrario, la somma complessiva supera tale importo allora il non residente sarà obbligato a presentare una dichiarazione nel Regno Unito e l'ammontare dell'aliquota applicata salirà al 40% o, addirittura, al 45% per redditi oltre le 125.140 sterline.

Queste particolari modalità di determinazione dei redditi degli sportivi non residenti hanno forti impatti su alcuni sport quali, ad esempio, il tennis ed in particolare la partecipazione al torneo più famoso e cioè quello di Wimbledon. Il "costo" della partecipazione a tale torneo per i tennisti può essere pertanto decisamente elevato. Ed invero, come noto, buona parte dei compensi che i *top players* ricevono è data dalle sponsorizzazioni e, anzi, in taluni casi, l'ammontare ricevuto per sponsorizzazioni, apparizioni pubblicitarie, attività di testimonial eccetera (anche sui social) superano quello ricevuto sotto forma di premi per i tornei a cui partecipano.

È comprensibile dunque che la maggior parte dei tennisti cerchi di restare il meno possibile in UK o che, addirittura, qualcuno (vedi Nadal nel 2011) affermi che giocare a Wimbledon comporti una perdita.

Ancor prima, più di vent'anni fa, il noto tennista Andre Agassi arrivò ad instaurare un giudizio contro l'HMRC nella ormai famosa causa Agassi v. Robinson (dal nome dell'ispettore delle imposte britannico, Caso n. C3/2004/0289). Il tennista, nell'anno d'imposta 1998/1999 aveva partecipato a tornei di tennis nel Regno Unito, tra cui Wimbledon. Per il tramite di una sua società aveva stipulato contratti di sponsorizzazione con Nike e Head Sport e non essendo nessuna delle due società residenti nel Regno Unito e non essendo stati effettuati su quel territorio i pagamenti per l'attività di sponsorizzazione, lo sportivo riteneva che nulla fosse dovuto in relazione a tali importi al fisco britannico. La causa venne vinta da Agassi in primo grado che risultò però soccombente nel secondo grado di giudizio (SIMPSON A., *Taxation of Non-Resident Entertainers and Sportsmen: The United Kingdom's Definition of Performance Income and How it Ought to be Measured*, Washington University Global Studies Law Review, 2012, 3, 693; CASSIDY J. - SYKES A., "Isn't Sport Taxing?" *The Taxation of Sports Professionals Post-Agassi*, in *Revenue Law Journal*, 2007, vol. 17, no. 1, 1 ss.)

Una ulteriore particolarità che va tenuta presente, infine, è la modalità di calcolo dell'anno di sponsorizzazioni da prendere a base. Ed invero, come noto, il periodo di imposta nel Regno Unito è sì di 365 giorni come nel nostro Paese ma decorre dal 6 aprile di un anno al 5 aprile dell'anno successivo. Occorrerà pertanto che il tennista presti particolare attenzione sia alla determinazione dei giorni da prendere a riferimento per le sponsorizzazioni totali sia ai giorni da considerare assoggettati a tassazione in UK.

7. Le molteplici sfaccettature che delineano le attività poste in essere dagli sportivi, sia che si tratti di quelle agonistiche, sia di quelle collaterali relative allo sfruttamento economico del diritto alla propria immagine, determinano differenti e composite modalità di tassazione dei redditi che essi ricevono. Tale quadro si arricchisce di ulteriori sfumature a seconda che, come detto, le citate attività vengano svolte da uno sportivo che faccia parte di una squadra o che svolga la sua attività sportiva in modo individuale.

Anche a seguito delle ultime modifiche legislative nazionali (Riforma dello sport e modifiche al TUIR) il quadro nazionale per la determinazione delle modalità di tassazione di tali fattispecie comincia a delinearsi in maniera più chiara.

Al contrario, quando ci si sposta all'estero o, ancor di più, quando le attività sopradette coinvolgono trasversalmente due o più Stati occorre operare in ambito tributario con estrema attenzione al fine di rispettare normative nazionali e convenzionali non sempre coerenti e sinergiche fra loro.

## BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- CAMPANELLA F., *Il regime fiscale degli sportivi nelle convenzioni internazionali*, in MICELI R. (a cura di), *La fiscalità dello sport tra realtà economica e valore sociale*, Torino, 2025, 129 ss.
- CARINCI A., *Lo sfruttamento del diritto di immagine: un percorso tortuoso ancora tutto da costruire*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, 2, 31 ss.
- CARINCI A., *Profili fiscali dello sfruttamento del diritto di immagine degli sportivi*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 1, 299 ss.
- CARINCI A., *Profili fiscali dello sfruttamento del diritto all'immagine degli sportivi*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 2, 299 ss.
- CASSIDY J. - SYKES A., "Isn't Sport Taxing?" *The Taxation of Sports Professionals Post-Agassi*, in *Revenue Law Journal*, 2007, vol. 17, no. 1, 1 ss.
- CIPOLLINI C., *La tassazione dei tennisti professionisti: note ricostruttive alla luce della nuova definizione di residenza fiscale*, in *Boll. trib.*, 2024, 5, 338 ss.
- DELLA CARITÀ A. - PALMITESSA A., *La territorialità dei compensi da sfruttamento economico del diritto all'immagine*, in *il fisco*, 2019, 21, 2030 ss.
- DELLA CARITÀ A. - PALMITESSA A., *Presupposto di extraterritorialità sui compensi pagati dalle maison italiane per lo sfruttamento dei diritti di immagine*, in *Fisc. comm. int.*, 2022, 3, 5 ss.
- DI TANNA M. L. - GRECO D., *Celebrities e sfruttamento del diritto di immagine*, in *Fisc. comm. int.*, 2024, 5, III ss.
- FERRANTI G., *La cessione della clientela e degli altri elementi materiali da parte dei professionisti*, in *Corr. trib.*, 2011, 7, 502 ss.
- FRANSONI G., *La tassazione degli sportivi e degli artisti nelle convenzioni internazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 2, I, 175 ss.
- INGRAO G., *Le agevolazioni fiscali nello sport: profili teorici*, in MICELI R. (a cura di), *La fiscalità dello sport tra realtà economica e valore sociale*, Torino, 2025, 93 ss.
- MAGLIARO A. - CENSI S., *Riforma dello sport: modifiche alle figure del lavoratore sportivo e dell'ex amatore ora volontario*, in *il fisco* 2022, 34, 3219 ss.
- MAGLIARO A. - CENSI S., *Qualificazione del reddito degli influencer: costituisce ancora sfruttamento del diritto d'immagine?*, in *il fisco*, 2024, 6, 535 ss.
- MICELI R. (a cura di), *La fiscalità dello sport tra realtà economica e valore sociale*, Torino, 2025
- PENNESI L., *Natura giuridica e allocazione territoriale dei redditi tratti dallo sfruttamento dell'immagine personale: note critiche e considerazioni di sistema*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 3, 119 ss.
- ROCCATAGLIATA F., *I redditi da diritto di immagine dei calciatori "neo-residenti" vanno tassati in Italia - Il lupo perde il pelo ... CR7 no (ma solo perché usa lo shampoo dei campioni)*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2023, 8/9, 714 ss.
- SACCARDO N. - FRISOLI L. - CASTELLANO P., *La tassazione dei calciatori non residenti: i redditi dallo sfruttamento economico dell'immagine*, in BENAZZI A. - SACCARDO N. (a cura di), *La tassazione dei calciatori in Italia e all'estero*, Milano 2011, 117 ss.

SAPORITO G. - LUPI R., *Contratti di immagine e canalizzazione della ricchezza ai fini tributari*, in *Dial. trib.*, 2014, 3, 255 ss.

SAPORITO G. - LUPI R., *Cessione dell'immagine artistica tra 'tax planning' ed evasione tributaria*, in *Dial. trib.*, 2015, 3, 305 ss.

SCARIONI P. - ANGELUCCI A. - FIORENTINO MARTINO A. (a cura di), *La tassazione degli sportivi*, Milano, 2023

SIMPSON A., *Taxation of Non-Resident Entertainers and Sportsmen: The United Kingdom's Definition of Performance Income and How it Ought to be Measured*, Washington University Global Studies Law Review, 2012, 3, 693 ss.

TENORE M., *Remunerazione dei diritti connessi all'opera musicale: qualificazione fiscale e regime dei neoresidenti*, in *il fisco*, 2024, 16, 1489 ss.

TRETTEL S., *Escluso il regime riservato ai neo-residenti sui redditi da sfruttamento dell'immagine*, in *il fisco*, 2023, 28, 2747 ss.

UCKMAR V. (a cura di), *Lo sport e il fisco*, Padova, 2016