

*ISSN 1825-6678*

**Quadrimestrale**

**Anno XV**

**Fascicolo 3/2019**

**RIVISTA  
DI DIRITTO ED ECONOMIA  
DELLO SPORT**

**2019**



## **Rivista di Diritto ed Economia dello Sport**

www.rdes.it

*Pubblicata in* Nocera Inferiore (SA)

*Redazione:*

Sports Law and Policy Centre Srls

Via Giovanni Pascoli 54 – 84014 Nocera Inferiore, Salerno

CF/P.IVA 05283020658

www.sportslawandpolicycentre.com - info@sportslawandpolicycentre.com

*Proprietario:* Sports Law and Policy Centre Srls

*Editore:* Sports Law and Policy Centre Srls

*Provider:* Aruba S.p.A. P.zza Garibaldi 8 – 52010 Soci (AR)

*url:* www.aruba.it

Testata registrata presso il Tribunale di Avellino al n° 431 del 24/3/2005

*Direttore:* Avv. Michele Colucci

Sped. in A. P. Tab. D – Aut. DCB/AV/71/2005 – Valida dal 9/5/2005

### **RDES ABBONAMENTO 2019**

formato cartaceo 200,00 euro

formato eBook 100,00 euro

L'abbonamento (tre volumi) decorre dal 1 gennaio di ogni anno e dà diritto a tutti i numeri relativi all'annata, compresi quelli già pubblicati.

Per abbonarsi è sufficiente inoltrare una richiesta al seguente indirizzo E-mail: info@rdes.it.

© Copyright 2019

**SPORTS LAW AND POLICY CENTRE SRLS**

## **Redazione**

Direttore Fondatore:	Michele Colucci
Direttore Responsabile per peer review:	Durante Rapacciuolo
Direttore Organizzativo:	Salvatore Civile
Capi redattore:	Marco Di Domizio ( <i>Economia</i> ) Salvatore Civile ( <i>Diritto</i> )
Assistente di redazione e webmaster:	Antonella Frattini

### *Comitato Scientifico*

Prof. Leonardo Andreotti (*Istituto Brasiliano di Diritto Sportivo – Brasile*)  
Prof. Stefano Bastianon (*Università degli Studi di Bergamo – Italia*)  
Prof. Luigi Campiglio (*Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano – Italia*)  
Prof. Raul Caruso (*Università Cattolica di Milano – Italia*)  
Prof. Virgilio D’Antonio (*Università degli Studi di Salerno – Italia*)  
Prof. Paul De Grauwe (*University of Leuven – Belgio*)  
Prof. Valerio Forti (*Università di Poitiers – Francia*)  
Prof. Frank Hendrickx (*University of Leuven – Belgium*)  
Prof. Fabio Iudica (*Università degli Studi di Milano – Italia*)  
Prof. Enrico Lubrano (*Studio Legale Lubrano & Associati – Italia*)  
Prof. Filippo Lubrano (*Università LUISS “Guido Carli” di Roma – Italia*)  
Prof. Paolo Moro (*Università di Padova – Italia*)  
Prof. Lina Musumarra (*Studio Legale Musumarra – Italia*)  
Prof. Piero Sandulli (*Università di Teramo – Italia*)  
Prof. Giovanni Sciancalepore (*Università degli Studi di Salerno – Italia*)  
Prof. Salvatore Sica (*Università degli Studi di Salerno – Italia*)  
Prof. Maria José Vaccaro (*Università degli Studi di Salerno – Italia*)

### *Comitato di redazione*

Francesco Addesa; Paolo Amato; Francesco Bof; Mario Calenda; Giuseppe Candela; Salvatore Civile; Alessandro Coni; Federica Fucito; Marco Giacalone; Stefano Gianfaldoni; Domenico Gullo; Marco Lai; Marco Longobardi; Anna Lisa Melillo; Fabrizio Montanari; Francesco Lucrezio Monticelli; Luca Pastore; Alessio Piscini; Michele Spadini; Matteo Sperduti; Ruggero Stincardini; Roberto Terenzio; Tullio Tiani; Flavia Tortorella; Laura Vasselli; Mario Vigna; Julien Zylberstein.

### *International Referees*

Prof. Paul Anderson, Marquette University Law School  
Prof. Leonardo Andreotti, Leonardo Andreotti Advogado  
Prof. Michele Colucci, College of Europe – Parma Tilburg University  
Prof. Borja Garcia, Loughborough University  
Prof. Steve Greenfield, University of Westminster  
Prof. Deborah Healey Senior Lecturer, University of New South Wales  
Prof. Mark James, Salford University  
Prof. Steven Jellinghaus, Tilburg University  
Prof. Karen Jones, Asser Institute – The Hague (The Netherlands)  
Prof. Jean-Michel Marmayou, Université Paul-Cézanne, Marseille  
Prof. David McArdle, University of Stirling  
Prof. José Manuel Meirim, Universidade Nova de Lisboa  
Prof. Marjan Olfers, Amsterdam University  
Prof. Alberto Palomar Olmeda, Universidad Carlos III de Madrid  
Prof. Guy Osborn, University of Westminster  
Prof. Dimitrios Panagiotopoulos, University of Athens  
Prof. Carmen Pérez González, Universidad Carlos III de Madrid  
Prof. Jacopo Tognon, Padua University

## INDICE

Editoriale RDES 3/2019	
THE RISK OF A POLARIZED ANTI-DOPING POLICY IN SPORTS	
di <i>Durante Rapacciuolo</i> .....	9

### TUTELARE I VIVAI CALCISTICI: DIVERSE INTERPRETAZIONI DI UNA NECESSITÀ CONDIVISA

di <i>Davide Azzola</i> .....	17
Introduzione .....	18
1. I vivai calcistici: che cosa sono? .....	18
2. Tutela dei vivai calcistici: l'interpretazione comune prima della sentenza Bosman .....	20
2.1 L'applicazione dei principi dell'Unione europea allo sport europeo .....	21
2.2 La prima applicazione dei principi dell'Unione europea allo sport italiano .....	24
3. Tutela dei vivai calcistici: il percorso che ha portato all'interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia europea con la sentenza Bernard .....	26
3.1 La normativa FIFA: Training compensation e Solidarity mechanism .....	28
4. Tutela dei vivai calcistici: l'interpretazione italiana .....	32
4.1 Il vincolo sportivo .....	32
4.2 La "regola dei giovani": tutela dei vivai o abuso del vincolo a favore delle società dilettantistiche? .....	34
4.3 L'"indennità di preparazione e promozione" e il "premio di addestramento e formazione tecnica" .....	39
4.4 Il "premio di preparazione" .....	40
4.5 Il "premio alla carriera" .....	41
4.6 Osservazioni sulle indennità e i premi previsti dalle norme italiane .....	42
Conclusioni .....	42
Bibliografia .....	52

### L'APPLICAZIONE DEL REGIME DEI NEO RESIDENTI AGLI SPORTIVI PROFESSIONISTI

di <i>Giovanni Turri</i> .....	55
1. Le agevolazioni per l'ingresso di risorse umane in Italia e la loro base legale di riferimento .....	56
2. Caratteristica fondamentale per l'accesso all'agevolazione: la residenza in Italia .....	57
3. Il regime dei neo residenti .....	58
3.1 Il regime dei neo residenti: l'ambito soggettivo di applicazione .....	61
3.1.1 Il regime dei neo residenti: il caso dei familiari .....	61
3.1.2 Il regime dei neo residenti: il visto per gli investitori .....	61
3.2 I redditi agevolabili per i neo residenti .....	62
3.2.1 Il caso delle plusvalenze .....	64

3.3	Il regime dei neo residenti: il country picking .....	64
3.4	L'istanza di interpello .....	65
3.5	I vantaggi del regime dei neo-residenti .....	66
4.	L'applicazione del regime dei neo residenti agli sportivi professionisti ..	67
4.1	Le categorie dei redditi prodotti dagli sportivi e la loro relazione con il regime dei neo residenti .....	68
4.1.1	L'applicazione delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni e l'eventuale tassazione all'estero .....	71
4.2	I redditi derivanti dallo sfruttamento dei diritti di immagine .....	73
4.2.1	Il criterio di collegamento territoriale dei redditi derivanti dallo sfruttamento dei diritti di immagine .....	74
4.2.2	Redditi derivanti dallo sfruttamenti dei diritti d'immagine percepiti non in maniera diretta ma tramite strutture conduit .....	77
4.2.2.1	La tassazione secondo il diritto tributario convenzionale .....	77
4.2.2.2	La tassazione secondo il diritto tributario interno italiano .....	78
4.2.2.3	L'abuso di tali strutture .....	79
4.2.3	Regime dei redditi percepiti dagli sportivi professionisti in relazione ai contratti di sfruttamento dei diritti di immagine tramite star companies e regime dei neo residenti .....	82
	Considerazioni conclusive .....	84

## L'APPLICABILITÀ DEL REGIME "IMPATRIATI" NEL SETTORE DEL CALCIO PROFESSIONISTICO

di <i>Mario Tenore</i> .....	87
1. Le modifiche all'art. 16 del D.Lgs. 147/2015 .....	88
2. L'applicabilità del regime impatriati ai calciatori professionisti .....	90
2.1 Ambito di applicazione: i soggetti e i redditi agevolabili .....	90
2.2 I requisiti richiesti per l'applicazione del regime impatriati .....	93
2.3 La residenza fiscale dei calciatori professionisti .....	94
2.4 Durata e modalità di fruizione dell'agevolazione prevista dal regime impatriati .....	97
3. Le ipotesi di decadenza dal regime impatriati .....	98
3.1 Le considerazioni in materia contrattuale (Cenni) .....	98
3.2 I profili sanzionatori nelle ipotesi di decadenza anticipata dal regime .....	99
4. Conclusioni .....	103

## LE PRIME LINEE GUIDE PUBBLICATE PER L'ANALISI COSTI-BENEFICI DEGLI EVENTI SPORTIVI

di <i>Jérôme Massiani e Riccardo Granaglia</i> .....	105
1. Introduzione: l'interesse delle Linee Guida per la valutazione degli eventi sportivi .....	106
Linee Guida. Capitolo 4: Spiegazione degli indicatori .....	110
4.1 Costi .....	110
4.2 Spese .....	111
4.3 Sponsorizzazione e contributi di terzi .....	116
4.4 Eredità infrastrutturale .....	118
4.5 Effetti occupazionali .....	120
4.6 Benefici dell'attività fisica .....	121

4.7 Esperienza, partecipazione e coinvolgimento .....	123
4.8 Ambiente e disagi .....	125
2. Riferimenti .....	127

### **NOTE A SENTENZA**

#### LA NATURA GIURIDICA DELLE FEDERAZIONI SPORTIVE ITALIANE E IL RAPPORTO COL CONI ALLA LUCE DELLA SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA UE DELL'11 SETTEMBRE 2019, CAUSE RIUNITE C-612/17 E C-613/17 FIG E FISE CONTRO ISTAT E MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

<i>Corte di Giustizia UE, sent. dell'11 settembre 2019, cause riunite C-612/17 e C-613/17</i> di <i>Piero Sandulli</i> .....	131
1. Posizione del tema .....	132
2. Le ordinanze della Corte dei Conti .....	133
3. La decisione della Corte di Giustizia (profili generali) .....	134
4. I quesiti pregiudiziali posti alla Corte di Giustizia .....	135
5. Il primo quesito: la natura generale del controllo .....	135
6. Il secondo quesito: la capacità di determinare la gestione operativa delle federazioni sportive .....	136
7. Il terzo quesito: il contributo pubblico e la sua incidenza sull'autonomia delle federazioni sportive .....	137
8. Analisi delle indicazioni della Corte di Giustizia .....	137
9. Conclusioni .....	138

#### BREVI RIFLESSIONI SULL'ONERE DELLA PROVA IN MATERIA DI CONTRATTI DI SPONSORIZZAZIONE DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE: NOTA A CASS. N. 29707 DEL 14 NOVEMBRE 2019

<i>Cassazione Civile, sez. VI, del 14 novembre 2019, n. 29707</i> di <i>Piero Sandulli e Pasquale Della Corte</i> .....	141
1. Posizione del tema .....	142
2. Aspetti tributari .....	143
2.1 Spese di sponsorizzazione .....	143
2.2 Operazioni oggettivamente inesistenti: imposta sui redditi .....	144
2.3 Operazioni oggettivamente inesistenti: IVA .....	144
2.4 Operazioni oggettivamente inesistenti: onere della prova .....	145
3. Aspetti processuali .....	145
4. Conclusioni .....	147
5. Spunti di riflessione per lo sport dilettantistico .....	148

#### IL PRINCIPIO DELLA LIBERA CIRCOLAZIONE DELLE PERSONE E DELLA PARITÀ DI TRATTAMENTO LAVORATIVO, APPLICATI ALLE PRESTAZIONI SUPPLEMENTARI A FAVORE DI TALUNI SPORTIVI, CITTADINI EUROPEI

<i>Corte di Giustizia UE, sent. del 18 dicembre 2019, causa C-447/18</i> di <i>Ilaria Sticchi</i> .....	149
--	-----

1.	Introduzione .....	150
2.	Il contesto della causa C-447/18 .....	150
2.1	La controversia a livello nazionale .....	150
2.2	La questione pregiudiziale sottoposta alla Corte di Giustizia .....	151
2.3	Il principio di diritto richiamato dalla Corte di Giustizia in tema di libera circolazione delle persone e di parità di trattamento .....	152
2.4	I diritti dei lavoratori migranti: la parità di trattamento nelle condizioni di lavoro .....	154
3.	La conclusione della Corte nella sentenza in commento .....	155
4.	Il ruolo dello sport nella giurisprudenza della Corte di Giustizia: cenni ..	156
5.	Riflessioni conclusive .....	157

## LA SOTTOSCRIZIONE APOCRIFA DEL TESSERAMENTO SPORTIVO: RISVOLTI PRIVATISTICI E TUTELA DELL'ATLETA

*Tribunale Federale n. 43 della FIP – C.U. n. 1339 del 26 febbraio 2019*

di <i>Gabriele Toscano</i> .....	159
1. Introduzione .....	160
2. Il tesseramento dell'atleta e le problematiche connesse .....	160
3. Il provvedimento del Tribunale federale .....	161
4. I risvolti privatistici della sottoscrizione apocrifa .....	162
5. Conclusioni .....	164

### **GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA UE**

Corte di Giustizia UE, sentenza dell'11 settembre 2019, cause riunite C-612/17 e C-613/17 <i>FIG e FISE contro ISTAT e Ministero dell'Economia e delle Finanze</i> .....	169
--	-----

Corte di Giustizia UE, sentenza del 18 dicembre 2019, causa C-447/18 <i>UB/Generálny riaditeľ Sociálnej poisťovne Bratislava</i> .....	211
--	-----

### **GIURISPRUDENZA ORDINARIA NAZIONALE**

Cassazione Civile, sez. VI, del 14 novembre 2019, n. 29707 .....	229
--	-----

### **GIURISPRUDENZA SPORTIVA NAZIONALE**

Tribunale Federale n. 43 della Federazione Italiana Pallacanestro – C.U. n. 1339 del 26 febbraio 2019 .....	235
---	-----

## Editoriale RDES 3/2019

### THE RISK OF A POLARIZED ANTI-DOPING POLICY IN SPORTS

di *Durante Rapacciuolo\**

Is the sports' world under the influence of a new Cold War between the Western countries and Russia?

This is at least what believes Sir Craig Reedie, GBE, the exiting WADA President, and British representative on the IOC-International Olympic Committee Executive Board. He wrote an open letter to assert the validity of the WADA strategy in dealing with the Russia doping scandal.

The intention was sending a clear message to some countries' authorities about the risk of politically polluting the anti-doping policies and the sport itself.

The WADA President rejects the critical declarations of sports operatives and politicians about an alleged WADA softness towards the Russian doping.

He wrote: "Emotions are running understandably high. With Russian relations returning to Cold War levels of frostiness, there has been much recent public criticism of WADA for permitting and even enabling rehabilitation. But little has been accurate in describing WADA's limited powers, the justification for this week's decision and the very strong conditions applied. In particular, the accusation that WADA – and me personally – have pandered to the interests of money over clean sport are totally untrue, and deeply offensive".<sup>1</sup>

When he recalled the Cold War frostiness glooming the relations with Russia, maybe Sir Craig Reedie alluded to a meeting at the White House,<sup>2</sup> convened

---

\* Responsabile referaggio della *Rivista di Diritto ed Economia dello Sport*.

<sup>1</sup> "An Open Letter on Russian Anti-Doping Compliance from Sir Craig Reedie, President of the World Anti-Doping Agency", 24 September 2019, WADA Newsroom; [www.wada-ama.org/en/media/news/2018-09/an-open-letter-on-russian-anti-doping-compliance-from-sir-craig-reedie-president](http://www.wada-ama.org/en/media/news/2018-09/an-open-letter-on-russian-anti-doping-compliance-from-sir-craig-reedie-president).

<sup>2</sup> Global Athletic Community Calls for Reform of World Anti-Doping Agency; October 31, 2018, White House Office of National Drug Control Policy, Press Release; [www.whitehouse.gov/briefings-statements/global-athletic-community-calls-reform-world-anti-doping-agency/](http://www.whitehouse.gov/briefings-statements/global-athletic-community-calls-reform-world-anti-doping-agency/).

by the Office for the National Drug Control Policy or ONDCP, together with USADA. The meeting was attended by the WADA Vice-President and Norwegian Sport Minister and seven other countries' sports and NADO representatives.

This meeting voiced critical comments about the alleged WADA weakness in implementing anti-doping policies with Russia and monitoring the NADOs, demanding also immediate reforms of the WADA, which really meant a change at the top of the WADA management.

That White House "global" meeting was followed by a press release of the same White House ONDCP Director, published on May 20, 2019<sup>3</sup> to call for urgent reforms of the WADA accompanied by a threatening request of reviewing the use of the funds allocated from the countries member to the World Anti-Doping Agency.

As if this campaign were not enough, amazingly, in a unique example of bipolarism in the American politics, in line with the White House positions, the US Congress is adopting the RADA or Rodchencov Anti-Doping Act<sup>4</sup> "To impose criminal sanctions on certain persons involved in international doping fraud conspiracies, to provide restitution for victims of such conspiracies, and to require sharing of information with the United States Anti-Doping Agency to assist its fight against doping, and for other purposes."

The Act would authorize the US federal police and judiciary agencies to investigate and prosecute doping in sport all over the world, whenever US athletes, sports associations and funds are involved. It criminalises international doping fraud conspiracies and allows American authorities an exceptional control over international sport events.

In October 2019 the House of Representatives has passed this Act, which is now pending before the Senate.

This global extra-territoriality application of the American penal system is the most dangerous element for both WADA and IOC, which are trying to block the extra-territoriality clause.

While expressing his favor for the provision for transferring information between jurisdictions and NADOS, Sir Craig Reedie showed his worries about the fact that American jurisdiction "... might create liability in other parts of the world". Along the same line, an IOC spokesman expressed concern because the RADA might put athletes from the 206 National Olympic Committees competing in an international sports event, wherever it be located, under the scope of the US criminal code.<sup>5</sup>

<sup>3</sup> ONDCP Urges World Anti-Doping Agency to Continue to Progress on Governance Reforms; [www.whitehouse.gov/briefings-statements/ondcp-urges-world-anti-doping-agency-continue-progress-governance-reforms/](http://www.whitehouse.gov/briefings-statements/ondcp-urges-world-anti-doping-agency-continue-progress-governance-reforms/); May 20, 2019.

<sup>4</sup> S.259 - Rodchenkov Anti-Doping Act of 2019; 116th Congress (2019-2020); [www.congress.gov/bill/116th-congress/senate-bill/259/text](http://www.congress.gov/bill/116th-congress/senate-bill/259/text).

<sup>5</sup> Associated Press, November 9, 2019; <https://wtop.com/olympics/2019/11/ioc-wada-hire-dc-lobbyists-to-discuss-anti-doping-bill/>.

The Rodchenkov Anti-Doping Act takes the name from the Russian whistleblower the USA government has put under a protection program. The Russians consider him a traitor. This is another political difference, which adds to the controversies between the USA and Russia and jeopardizes the work of WADA and IOC aimed at keeping the sport and the anti-doping policy far away from the countries' politics.

The dangerous point for the welfare of the IOC and the world sports movement is that the application of the American reserve of extraterritoriality of their criminal law enforcement all over the world would imply the intervention of FBI agents chasing athletes and trainers and organizers in a stadium for athletics world championship or Olympics to catch doping evidences and even, maybe, arrest athletes and every other presumed guilty conspirator.

Indeed, the Russian scandal and the American obsession with WADA alleged softness in sanctioning the culprits, have paradoxically united polarized media and political parties behind the White House lead in charging against WADA.

It is quite extraordinary the NYTimes campaign to support the Congress and White House efforts to criminalize and sanction the entire world of the Russian sports for one hand.

On the other hand, the same paper disapproves the careful action of WADA on Russia aiming to get all the data available and take action only on grounds of solid evidences to defend it afterwards before the CAS panel.

But the USA political and sports institutions together with media prefer ignoring the existence of the sports domestic and independent jurisdiction, like the Court of Arbitration for Sport in Lausanne, Switzerland.

Amazingly, political declarations and media comments have just neglected the CAS awards on the Russia doping scandal. The CAS awards upheld the appeals of many Russian athletes, accused of illicit doping and sanctioned in 2018 without adequate and specific evidences by the IOC.

Therefore, rightly WADA became more careful in dealing with this sensitive Russian case and reinstated RUSADA, the Russian anti-doping agency in order to get all the indispensable evidences from the Russian laboratories to close the investigations and propose the justified sanctions.

However, the sad conclusion is that the RADA adoption means that the USA has no trust anymore in the WADA and IOC management of the anti-doping policies and prefers to make its own justice against the doping in sports.

The Russian state doping scandal is going on and again it is pending as a new case before the CAS.

In December 2019, the WADA Executive Committee decided a four-year ban of Russia from the Olympics and elite sport events, after the Investigations service discovered that the data provided by the Russian authorities have been tampered.

So, for the time being Russia is banned and the Russian athletes can participate as neutral to the next Olympics only if they can prove they are clean.

The Russian Anti-Doping agency is again considered not in conformity with the WADA standards and suspended.

Since Russian authorities have contested the ban, WADA has referred the case to the Court of Arbitration in Sport or CAS, which should adopt the awards next May before the Tokyo Olympics.

In the meantime, since the WADA ban on Russia does not apply to the EURO 2020 UEFA Football Championship, RUSADA the Russian anti-doping agency will help UEFA to make the anti-doping controls, notwithstanding the WADA have declared its non-conformity with the WADA rules.

“The Russian Anti-Doping Agency (RUSADA) will provide maximum assistance to the Union of European Football Associations (UEFA) in the doping control work during matches of the 2020 Euro Cup in Russia this summer, RUSADA Deputy Director General Margarita Pakhnotskaya told TASS on Wednesday”.<sup>6</sup>

However, since RUSADA’s membership in the World Anti-Doping Agency (WADA) is currently suspended, RUSADA admits that doping samples collected in Russia will be examined in foreign anti-doping laboratories.

RDES will follow the development of the Russian doping scandal, the CAS deliberations as well as the Rodchenkov Act when the US Senate will pass it. These decisions are sensitive and surely may have an extraordinary influence on the international anti-doping policies and the credibility of the WADA actions and the same IOC strategy in this field.

WADA and IOC are bound by the urgent ethical need of protecting a clean sport and clean athletes within the boundaries of the independent, domestic sports laws and jurisdictions, which have shown clear limits of capacity and effectiveness.

At the same time, they have to defend their anti-doping policies from the political interventions of some states, who apparently aim to play international politics across the sports and international elite sports events such as Olympics with a worldwide media audience and impact.

We hope that IOC and WADA will be able to pursue their autonomous anti-doping policies for a clean and ethical sport while keeping off the unjustified legal and political incursions of state authorities.

\*\*\*\*

Nel presente volume sono pubblicati i seguenti saggi:

---

<sup>6</sup> InfoRos, 06.02.2020, RUSADA to help UEFA with doping control at 2020 Euro Cup matches in Russia; Rhttp://inforos.ru/en/?module=news&action=view&id=104694.

## TUTELARE I VIVAI CALCISTICI: DIVERSE INTERPRETAZIONI DI UNA NECESSITÀ CONDIVISA

di *Davide Azzola*

Il presente contributo analizza le diverse interpretazioni che il concetto di “tutela dei vivai calcistici” ha assunto prima e dopo il cambiamento delle regole dello sport europeo, avvenuto a seguito delle sentenze *Bosman* e *Bernard* della Corte di Giustizia dell’Unione europea. In particolare, vengono esaminate le normative adottate dalle Istituzioni dell’UE, dalla FIFA, dall’UEFA e dalle federazioni sportive italiane, tra cui soprattutto la FIGC, giungendo alla conclusione che queste ultime stiano dando un’interpretazione diversa del concetto di “tutela dei vivai” offerto dalla Corte di Giustizia e non idonea ad assicurare un futuro professionale ai giovani atleti. La presenza di istituti giuridici come il vincolo sportivo e la “regola dei giovani” e di indennità non determinate mediante parametri predefiniti, che non riflettono gli effettivi costi di formazione sostenuti dalle società per l’addestramento dei giovani calciatori, infatti, induce a supporre che “tutela dei vivai” in Italia significhi preservare l’economia delle società sportive, piuttosto che salvaguardare la formazione e l’educazione dei giovani atleti attraverso i valori dello sport.

## L’APPLICAZIONE DEL REGIME DEI NEO RESIDENTI AGLI SPORTIVI PROFESSIONISTI

di *Giovanni Turri*

Il presente intervento si pone lo scopo di analizzare il regime dei neo-residenti di cui all’articolo 24 bis del Tuir introdotto dalla Legge di Bilancio 2017 e di valutare la sua applicabilità a quale tipologia di redditi prodotti dagli sportivi professionisti che intendono trasferire la propria residenza in Italia con lo scopo di fruire di questo regime agevolativo.

## L’APPLICABILITÀ DEL REGIME “IMPATRIATI” NEL SETTORE DEL CALCIO PROFESSIONISTICO

di *Mario Tenore*

Il decreto legge n. 34 del 30 aprile 2019, entrato in vigore in data 1 maggio 2019, ha introdotto alcune misure fiscali agevolative volte a stimolare la crescita economica. Tra queste misure, il Decreto ha modificato il cd. “regime impatriati”, previsto all’art. 16 del D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, introducendo norme specifiche per la categoria degli sportivi professionisti. Il presente articolo analizzerà il regime impatriati con particolare riferimento al settore calcistico and esaminerà le incertezze che tuttora contraddistinguono la sua applicazione.

## LE PRIME LINEE GUIDE PUBBLICATE PER L'ANALISI COSTI-BENEFICI DEGLI EVENTI SPORTIVI

di *Jérôme Massiani e Riccardo Granaglia*

Il contributo di Massiani e Granaglia si propone di diffondere alla platea dei lettori di RDES i contenuti della pubblicazione delle prime Linee Guida per l'Analisi Costi Benefici dei mega eventi realizzato per il Consiglio dello Sport olandese. Alla vigilia della messa in moto della macchina organizzativa della prossima XXV Olimpiade invernale di Milano e Cortina del 2026, cresce, nel mondo accademico e fra i cittadini, l'esigenza di monitorare, con metodi rigorosi, le ricadute economiche, sociali ed ambientali di eventi di questa portata. Questo contributo cerca di chiarire quali criteri sono stati utilizzati, con specifici approfondimenti sia sulla computazione di Costi e Ricavi espliciti, sia con l'indicazione di metodologie specifiche attraverso le quali misurare gli effetti dei grandi eventi in termini di reddito, occupazione, benessere fisico e ricaduta sul territorio.

## LA NATURA GIURIDICA DELLE FEDERAZIONI SPORTIVE ITALIANE E IL RAPPORTO COL CONI ALLA LUCE DELLA SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA UE DELL'11 SETTEMBRE 2019, CAUSE RIUNITE C-612/17 E C-613/17 FIG E FISE CONTRO ISTAT E MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

di *Piero Sandulli*

La decisione della Corte di Giustizia C 2019 – 705, dell'11 settembre 2019, verte sulle questioni della pregiudiziale comunitaria e la natura delle federazioni sportive, sollevate dalla Corte dei Conti, all'esito dei giudizi promossi dalla FIG e dalla FISE, nei confronti dell'ISTAT.

Dopo aver sinteticamente ricostruito l'iter dei giudizi di merito, l'Autore sofferma la sua attenzione sulle indicazioni fornite dai giudici di Lussemburgo, ponendo in rilievo come questi abbiano lasciato alla analisi dei giudici contabili italiani la valutazione del rapporto di piena dipendenza, o no, delle federazioni sportive dal Comitato olimpico.

Secondo l'interpretazione dell'Autore, le federazioni, non essendo soggetti pubblici, e non avendo una specifica dipendenza economica dal CONI non possono essere inserite nell'elenco ISTAT delle Amministrazioni partecipanti al conto consolidato dallo Stato.

## BREVI RIFLESSIONI SULL'ONERE DELLA PROVA IN MATERIA DI CONTRATTI DI SPONSORIZZAZIONE DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE: NOTA A CASS. N. 29707 DEL 14 NOVEMBRE 2019

di *Piero Sandulli e Pasquale Della Corte*

L'Articolo analizza la pronuncia n. 29707/19, con la quale la Suprema Corte si è pronunciata sulla possibilità di operare un accertamento analitico induttivo in tema di sponsorizzazioni da parte di una persona giuridica, in favore di un'associazione sportiva dilettantistica.

L'autore, dopo una breve ricostruzioni del caso in esame, sofferma l'analisi sulla materia delle prove all'interno del processo tributario chiarendo come sia onere del contribuente non solo dar prova di una contabilità formalmente corretta ma anche specificare il contenuto e il contesto spazio-temporale in cui il finanziamento è avvenuto, oltre all'effettiva e concreta dimostrazione dell'adempimento degli obblighi assunti.

## IL PRINCIPIO DELLA LIBERA CIRCOLAZIONE DELLE PERSONE E DELLA PARITÀ DI TRATTAMENTO LAVORATIVO, APPLICATI ALLE PRESTAZIONI SUPPLEMENTARI A FAVORE DI TALUNI SPORTIVI, CITTADINI EUROPEI

di *Ilaria Sticchi*

Nella sentenza in commento (C-447/18), la Corte è tornata ad occuparsi del tema della libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione europea.

In particolare, la Corte ha dichiarato che il Regolamento UE n. 492/2011, che si occupa del tema, ed in particolare la previsione contenuta nell'art. 7, para. 2, che prevede che un lavoratore cittadino di uno Stato membro gode sul territorio degli altri Stati membri degli stessi vantaggi sociali dei lavoratori nazionali, osta a una normativa di uno Stato membro che subordina il beneficio di una prestazione supplementare versata a taluni sportivi di alto livello che hanno rappresentato tale Stato membro, nell'ambito di competizioni sportive internazionali, alla condizione che il richiedente abbia la cittadinanza del suddetto Stato membro.

I giudici del Lussemburgo hanno ritenuto, infatti, che la prestazione supplementare oggetto della richiesta da parte del cittadino ceco, residente ora in Slovacchia, rientri nella nozione di "vantaggio sociale", ai sensi dell'art. 7, para. 2 del Regolamento UE n. 492/2011, e non in quella di "prestazione di vecchiaia", ai sensi del Regolamento n. 883/2004.

Il ragionamento sotteso per giungere a questa conclusione è che la finalità essenziale della prestazione è quella di ricompensare economicamente i suoi beneficiari per i successi da essi ottenuti in ambito sportivo in rappresentanza del

loro paese, ma anche e principalmente di conferire loro un prestigio sociale che gli permette di facilitare l'integrazione di questi lavoratori "migranti" nella società dello Stato membro ospitante.

Alla luce di questa importante considerazione della Corte, la nota a sentenza vuole essere un tributo al percorso di integrazione del diritto del lavoro europeo, anche nel settore dello sport, che è diventato a tutti gli effetti uno dei più importanti tools, in un'Europa segnata da una forte crisi identitaria, per agevolare l'integrazione dei cittadini europei nello spazio europeo delle diverse libertà riconosciute, tra cui quella della libera circolazione dei lavoratori europei.

## LA SOTTOSCRIZIONE APOCRIFA DEL TESSERAMENTO SPORTIVO: RISVOLTI PRIVATISTICI E TUTELA DELL'ATLETA

di *Gabriele Toscano*

L'autore commenta il provvedimento del Tribunale federale della Federazione Italiana Pallacanestro (FIP) n. 43 del 26 febbraio 2019 dove viene inibito per otto mesi un Presidente di una società sportiva per violazione all'art. 47 del Regolamento di Giustizia (R.G.) FIP.

Nella pronuncia in commento il Presidente di una società sportiva, essendo venuto a sapere da terzi dell'interesse di una cestista di voler prendere parte all'imminente campionato con la propria squadra, sottoscriveva egli stesso – al posto dell'atleta – il modulo di tesseramento federale (falsificando la firma della cestista), in modo da "velocizzare" le pratiche burocratiche.

Il commento, dopo una ricostruzione sistematica della natura giuridica del tesseramento sportivo, analizza i risvolti privatistici sottesi alla sottoscrizione apocrifa di un documento sportivo.

Nel caso di specie l'autore evidenzia come il tesseramento sportivo, atto tipico dell'ordinamento sportivo, presenta dei punti in comune con l'istituto del contratto *ex art. 1321 c.c.* ed *ex art. 1325 c.c.*, uno tra tutti l'accordo tra le parti, essendo un atto trilaterale tra l'atleta, la società sportiva e la Federazione sportiva.

Da ciò si evince che, indipendentemente dall'autonomia dell'ordinamento sportivo rispetto a quello statale, per certi atti (anche se regolati da norme interne delle singole Federazioni sportive) sono necessarie le forme di tutela previste dall'ordinamento statale.

Di conseguenza, nel caso del dirigente sportivo che appone una firma falsa sul modulo di tesseramento sportivo, questa può essere disconosciuta dall'atleta ai sensi dell'art. 214 c.p.c. con la conseguente nullità dell'atto per mancanza di un requisito essenziale *ex art. 1325 c.c.*

Se così non fosse, con siffatti comportamenti asimmetrici, si aprirebbe un quadro apocalittico nel panorama dei tesseramenti sportivi in quanto, approfittando dello stato di *free agent* di un atleta (nulla osta permettendo), gli potrebbe essere impedito di disputare un campionato in quanto tesserato, a sua insaputa, per un altro *team*.

## TUTELARE I VIVAI CALCISTICI: DIVERSE INTERPRETAZIONI DI UNA NECESSITÀ CONDIVISA

di *Davide Azzola\**

*ABSTRACT: The essay analyzes how the EU Institutions, FIFA, UEFA and the national football associations like FIGC have tried to ensure a professional future to young football players, protecting the training of young talents and their development and football academies.*

*The effective, interinstitutional cooperation has helped the stakeholders to successfully overcome the change of the rules of the European sport and the legal increase of the number of EU foreign footballers playing in other EU Member States, which has been the result of the encounter-clash between the sporting discipline and the European Union, originated by the Bosman ECJ ruling.*

Keywords: *EU rules – football academies – sporting constraint – training compensation.*

SOMMARIO: Introduzione – 1. I vivai calcistici: che cosa sono? – 2. Tutela dei vivai calcistici: l'interpretazione comune prima della sentenza *Bosman* – 2.1 L'applicazione dei principi dell'Unione europea allo sport europeo – 2.2 La prima applicazione dei principi dell'Unione europea allo sport italiano – 3 Tutela dei vivai calcistici: il percorso che ha portato all'interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia europea con la sentenza *Bernard* – 3.1 La normativa FIFA: Training compensation e Solidarity mechanism – 4 Tutela dei vivai calcistici: l'interpretazione italiana – 4.1 Il vincolo sportivo – 4.2 La “regola dei giovani”: tutela dei vivai o abuso del vincolo a favore delle società dilettantistiche? – 4.3 L’“indennità di preparazione e promozione” e il “premio di addestramento e formazione tecnica” – 4.4 Il “premio di preparazione” – 4.5 Il “premio alla carriera” – 4.6 Osservazioni sulle indennità e i premi previsti dalle norme italiane – Conclusioni – Bibliografia

---

\* Dottore in Giurisprudenza, laureato presso l'Università degli Studi di Bergamo con una tesi in Diritto dell'Unione europea e dello sport dal titolo *La tutela dei vivai calcistici: profili europei e nazionali*, classificatasi al primo posto del Premio RDES 2018/2019 e su cui si basa il presente articolo. Calciatore dilettante (Campionato di Eccellenza) che nel corso dell'anno 2019 ha finalmente potuto beneficiare dello svincolo per decadenza del tesseramento ex art. 32 bis delle NOIF. E-mail: [davide.azzola@hotmail.it](mailto:davide.azzola@hotmail.it).

## Introduzione

Tutelare i vivai sportivi giovanili<sup>1</sup> rappresenta un obiettivo condiviso dall'Unione europea, dalle federazioni sportive, nazionali e internazionali, e dai singoli club. Tuttavia, non sempre questi soggetti hanno interpretato il concetto di tutela dei vivai allo stesso identico modo.

L'Unione europea ha da sempre agito nei limiti delle competenze che le sono conferite. Di conseguenza il settore sportivo ha vissuto per molti anni in completa autonomia, forte di una "specificità" riconosciuta per gli aspetti peculiari che hanno distinto lo sport da ogni altro settore di attività o di prestazione di servizi.<sup>2</sup> Una distinzione che, però, si è attenuata quando la Corte di Giustizia dell'UE ha giudicato che lo sport ha una rilevanza economica tale da legittimare l'inclusione degli sportivi nella categoria più ampia dei lavoratori, la cui libertà di circolazione è uno dei principi cardine dell'integrazione comunitaria.

In un secondo momento, perciò, considerando la rilevanza della dimensione sociale ed economica dello sport, l'Unione europea ha sviluppato una propria politica dello sport nell'ambito del processo d'integrazione, facendo dello sport uno dei veicoli principali per l'insegnamento dei principi e delle libertà.

Le federazioni sportive, con l'aiuto della giurisprudenza e della dottrina, si sono, di conseguenza, attivate al fine di elaborare soluzioni giuridiche che fossero in grado di soddisfare le esigenze tipiche dello sport, come tutelare i vivai giovanili attraverso delle soluzioni di favore in sede di tesseramento o di schieramento sul terreno di gioco, senza che queste intaccassero i principi cardine dell'Unione europea, quali la libertà di circolazione e il divieto per ogni genere di discriminazione.

In Italia, le decisioni prese nell'ambito dello sport hanno, però, portato alla realizzazione di una normativa sportiva che ha reso i giovani atleti italiani, sul piano giuridico, nettamente diversi dagli atleti che sono, invece, cittadini di altri Stati membri dell'Unione europea.

### 1. *I vivai calcistici: che cosa sono?*

I vivai calcistici costituiscono, innanzitutto, un settore specifico della struttura organizzativa di ogni società calcistica, in cui l'attenzione viene focalizzata nella formazione dei giovani calciatori, al fine di migliorarne le capacità tecnico-sportive, accanto alla crescita umana e sociale, attraverso l'insegnamento di valori che stanno alla base dello sport, come la lealtà, la sportività, la tenacia, l'impegno, la costanza e la dedizione verso l'obiettivo. Nelle intenzioni della società il vivaio, inoltre, rappresenta il luogo in cui forgiare nuovi futuri campioni.

<sup>1</sup> I vivai calcistici sono solo una delle *species* appartenenti al più ampio *genus* dei vivai sportivi giovanili.

<sup>2</sup> J. ZYLBERSTEIN, *La specificità dello Sport nell'Unione europea*, in *Riv. Dir. Ec. Sport*, vol. IV, n. 1, 2008, 59-70.

In Italia l'insieme dei vivai sportivi è organizzato e gestito dal Comitato Olimpico Nazionale Italiano (CONI), che è coadiuvato dalle singole federazioni nazionali quali la Federazione Italiana Giuoco Calcio (FIGC), al cui interno vi è, infatti, una divisione specializzata che si dedica esclusivamente alla formazione e al coordinamento dei vivai calcistici italiani. L'attività della Federazione è regolamentata dalle Norme Organizzative Interne della FIGC (NOIF), il cui Titolo VI suddivide i calciatori in "professionisti" (Art. 28), "non professionisti" (Art. 29) e "giovani", i quali a loro volta si distinguono in "giovani" in senso stretto (Art. 31), "giovani dilettanti" (Art. 32) e "giovani di serie" (Art. 33).

Nella categoria dei "giovani" rientrano i calciatori che hanno compiuto l'ottavo anno di età e che, però, al primo gennaio dell'anno in cui ha inizio la stagione sportiva, non hanno ancora compiuto i sedici anni. Gli atleti appartenenti a questa categoria possiedono la caratteristica di essere vincolati alla società di appartenenza per la sola durata della stagione sportiva, al termine della quale sono, invece, liberi di accasarsi altrove.

La prima sostanziale differenza tra giovani tesserati in un vivaio professionistico e giovani appartenenti a un vivaio non professionistico emerge al compimento dei quattordici anni. Infatti, dal quattordicesimo anno di età al diciannovesimo, un giovane di una società professionistica assume la qualifica di "giovane di serie" e si contrappone al "giovane dilettante", espressione con la quale, invece, s'individua un calciatore che, dal quattordicesimo anno di età, e sino al termine della stagione sportiva entro cui lo stesso atleta abbia compiuto venticinque anni, si vincola con la società non professionistica per la quale è tesserato.

I vivai hanno, inoltre, una struttura interna che suddivide i giovani atleti in base alla loro età, partendo già dal periodo prescolare con la "scuola calcio", fino ad arrivare all'ultima formazione delle giovanili che prende il nome di "primavera" nei campionati professionistici di serie A e B, di "berretti" per i club di serie C e di "juniores" per tutte le società dilettantistiche.

Accanto a questa divisione interna operata dalle singole società, fra i vivai vi è anche una divisione esterna, causata sempre dalla distinzione tra calcio professionistico e calcio dilettantistico. Infatti, nel primo caso si parla di vivai qualificati, in cui si attua una vera e propria selezione dei giovani atleti appartenenti al vivaio: la selezione è affidata alle scelte discrezionali e studiate di una squadra di osservatori esperti e qualificati che, assunti e stipendiati dalle singole società professionistiche, seguono le partite dei giovani calciatori, per osservarne ed esaminarne le qualità fisiche, atletiche, attitudinali, cercando di capirne al meglio le potenzialità. La professionalità di questi vivai si evince altresì dal fatto che la maggior parte degli allenatori e dello staff in generale, per essere selezionata, deve essere munita di competenze comprovate, abilitazioni, titoli di studio quali ISEF o lauree specialistiche, in modo tale che le società possano garantire ai giovani atleti l'assistenza di un personale tecnicamente eccellente.

D'altra parte, a livello dilettantistico, si parla di vivai di base, poiché ci troviamo di fronte a vivai aperti a tutti i giovani atleti, che non richiedono, dunque, la presenza di particolari qualità distintive. Molto spesso questo tipo di vivai si basa sulla collaborazione gratuita e volontaria di allenatori e assistenti non muniti di una particolare qualifica, che quindi concentrano il loro insegnamento più sull'aspetto ludico-educativo piuttosto che su quelli tecnico-sportivo e agonistico. In realtà, questa divisione esterna potrebbe in futuro essere attenuata. Al fine di tutelare i vivai calcistici, la FIGC, con il Comunicato Ufficiale n. 69 del 13 giugno 2018, ha deciso di riformare il settore tecnico, introducendo diverse novità, tra cui l'obbligo di avere allenatori abilitati in tutte le categorie giovanili, anche di base. L'ex Commissario Straordinario della FIGC, Roberto Fabbicini, confermò che la riforma è stata ispirata dall'obiettivo di prendersi cura della formazione dei giovani, in primo luogo affidando tale speciale incarico ad allenatori preparati e abilitati, con la speranza di contribuire alla crescita e allo sviluppo del calcio italiano.

## 2. *Tutela dei vivai calcistici: l'interpretazione comune prima della sentenza Bosman*<sup>3</sup>

Prima della sentenza *Bosman*, emessa dalla Corte di Giustizia europea il 15 dicembre 1995, le federazioni sportive potevano stabilire limitazioni all'impiego di calciatori stranieri nei campionati nazionali: in Serie A, per esempio, a seguito dei pessimi risultati della nazionale italiana ai mondiali di calcio giocati nel 1966 in Inghilterra, era stato sancito il divieto di ingaggiare atleti stranieri.

Di conseguenza, anteriormente alla sentenza *Bosman*, la tutela della formazione dei giovani calciatori all'interno dei vivai rappresentava un interesse personale, quasi egoistico, e di massima importanza per ogni singola società, poiché i club vedevano nei settori giovanili il luogo principale da cui attingere i campioni del futuro.

Le società si sentivano anche incentivate a investire nei vivai grazie alla presenza di un istituto giuridico denominato "indennità di trasferimento", il quale permetteva ai club di guadagnare anche in occasione di trasferimenti di giocatori prossimi alla scadenza di contratto (quei trasferimenti di calciatori che ora vengono definiti "a parametro zero"). La *ratio* di tale istituto consisteva nel salvaguardare i club più piccoli, le cui risorse erano investite principalmente nella formazione dei vivai, al fine di evitare che i club più abbienti ingaggiassero i giovani più talentuosi senza versare un corrispettivo in denaro nelle casse dei club che li avevano addestrati. Le diverse federazioni nazionali prevedevano delle indennità variamente denominate (indennità di formazione, di trasferimento, di promozione): in Italia questa era quantificata attraverso parametri stabiliti dalla FIGC, in Francia era

<sup>3</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 15 dicembre 1995, causa C-415/93, *Union royale belge des sociétés de football association ASBL c. Jean-Marc Bosman, Royal club liégeois SA c. Jean-Marc Bosman e altri e Union des associations européennes de football (UEFA) c. Jean-Marc Bosman*, in *Raccolta*, 1995, I-04921.

richiesta solo se il giocatore fosse arrivato dalla società con cui aveva stipulato il primo contratto da professionista, in Spagna era limitata ai calciatori di età inferiore a venticinque anni.<sup>4</sup>

In Serie A, il divieto assoluto di ingaggiare calciatori stranieri si è protratto per ben quindici stagioni, fino a che nel 1981 la FIGC ha deciso di concedere ai club la possibilità di acquistare anche un calciatore di nazionalità non italiana. Perché?

## 2.1 *L'applicazione dei principi dell'Unione europea allo sport europeo*

L'Unione europea, fin dalle sue origini con il Trattato di Roma del 1957, ha realizzato un processo d'integrazione finalizzato alla creazione di un mercato economico libero e condiviso da tutti gli Stati membri, senza, d'altra parte, interessarsi a tutti quei settori in cui non le erano state espressamente attribuite delle competenze. Fra questi ultimi vi era lo sport, caratterizzato da aspetti talmente peculiari che gli hanno permesso di beneficiare per molto tempo di una completa autonomia normativa, finché le strade parallele percorse dai due ordinamenti non si sono incrociate, causando la fine della "eccezione sportiva".<sup>5</sup>

In seguito alla crescente rilevanza economica che il gioco del calcio stava acquisendo in tutta Europa, l'Unione europea ha statuito che gli atleti professionisti e cittadini degli stati membri sono lavoratori, la cui circolazione, libera da ogni discriminazione basata sulla nazionalità, è uno dei principi fondamentali dell'integrazione comunitaria.

È in quest'ottica che bisogna interpretare il confronto tra i principi del diritto comunitario e le regole delle federazioni calcistiche che ponevano dei limiti all'impiego di atleti stranieri professionisti, alla cui attività, attraverso le sentenze *Walrave*<sup>6</sup> e *Donà*,<sup>7</sup> era stato riconosciuto un carattere economico: lo sport non poteva più beneficiare di un'autonomia tale da renderlo una zona franca, immune da tutti i diritti fondamentali garantiti ai lavoratori negli altri settori produttivi.

In seguito alla sentenza *Donà*, le federazioni calcistiche, rappresentate dall'UEFA e dalla FIFA, e la Commissione europea hanno, quindi, intrapreso un dialogo finalizzato alla ricerca di una soluzione che potesse conciliare le esigenze

<sup>4</sup> Si veda A. MALATOS, *Il calcio professionistico in Europa: profili di diritto comparato*, Padova, 1989, in cui l'autore attua una comparazione delle discipline presenti negli Stati membri.

<sup>5</sup> La c.d. "sporting exception" è una teoria secondo cui lo sport avrebbe il diritto di crearsi un'isola di autonomia dal diritto comunitario, con la possibilità di autoregolarsi completamente, senza ricadere nella sfera di applicazione del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE). Secondo questa teoria, le organizzazioni sportive e gli Stati membri avrebbero dovuto conservare una responsabilità esclusiva nelle questioni di sport, attraverso l'attribuzione di un ruolo centrale alle Federazioni sportive sia nazionali sia internazionali.

<sup>6</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 12 dicembre 1974, causa 36/74, *B.N.O. Walrave, I. J. M. Koch c. Association Union Cycliste Internationale, Koninklijke Nederlandsche Wierlen Unie e Federacion Espanola Ciclismo*, in *Raccolta*, 1974, 1405.

<sup>7</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 14 luglio 1976, causa 13/76, *Gaetano Donà c. Mario Mantero*, in *Raccolta*, 1976, 1333.

sportive con i principi di diritto sanciti dal Trattato UE e ribaditi dalla Corte di Giustizia. I primi risultati furono riscontrati negli impegni assunti dall'UEFA (abolire le limitazioni al numero di calciatori stranieri che potevano essere ingaggiati da una società nei limiti in cui tali giocatori fossero cittadini di uno Stato membro e fissare a due il numero di tali calciatori che potevano essere schierati nel corso di una gara) in cambio della concessione di un periodo transitorio da parte della Commissione in cui quest'ultima non avrebbe avviato alcuna azione legale contro le federazioni.

L'ultimo atto di questa fase transitoria, invece, fu l'intesa raggiunta tra le parti nel 1991, denominata *gentlemen's agreement*. Tale accordo ha sostituito le rigide limitazioni poste per i tesseramenti introducendo la regola del "3+2", la quale non limitava più il tesseramento di giocatori di nazionalità diversa da quella del club di appartenenza, ma la possibilità di un loro impiego contemporaneo sul terreno di gioco: il numero massimo di calciatori stranieri il cui nominativo poteva figurare nei referti di gara era pari a tre per ogni squadra, cui si aggiungevano altri due giocatori "assimilati", cioè non cittadini che avessero giocato nel Paese interessato per cinque anni ininterrottamente, tre dei quali in squadre giovanili.

Nonostante fosse stata approvata dalla Commissione e applicata dal 1° luglio 1992, la norma presentava *ictu oculi* un carattere discriminatorio nei confronti dei giocatori provenienti da Stati membri diversi da quello del proprio club, poiché ne venivano limitati il numero e, di conseguenza, anche le possibilità di accesso alle opportunità di lavoro. L'UEFA aveva, difatti, reso formalmente compatibile il regolamento con la libera circolazione dei lavoratori (un club avrebbe potuto ingaggiare un numero illimitato di calciatori stranieri), ma adottando una disciplina che, nella sostanza, costituiva una discriminazione indiretta o occulta (un club avrebbe potuto schierare massimo cinque stranieri per volta).

Nel 1995, con la sentenza *Bosman*, la Corte di Giustizia ha giudicato come sia la suddetta norma sia quelle esistenti sui trasferimenti fossero incompatibili con il diritto dell'Unione europea. Tali disposizioni, in primo luogo, comportavano una limitazione alla libera circolazione all'interno degli Stati membri dell'UE e, in secondo luogo, una simile restrizione non era ritenuta proporzionata agli obiettivi, ancorché riconosciuti legittimi, di sostenere la ricerca di talenti, la formazione dei giovani nei vivai e l'equilibrio competitivo.

La sentenza *Bosman* favorì, quindi, una crescita incondizionata della mobilità dei giocatori che, a parere delle federazioni calcistiche, sarebbe stato direttamente proporzionale alla diminuzione degli investimenti destinati a favore dei giovani. A nulla era valso il monito lanciato in corso di causa dall'UEFA, convenuta in giudizio, secondo cui un eccesso di giocatori stranieri nelle squadre di club avrebbe avuto effetti negativi sui settori giovanili: il timore espresso dalla federazione europea era, infatti, che i vivai non avrebbero più suscitato un interesse tale da attirare risorse economiche dalle società, le quali avrebbero concentrato i fondi sul mercato per acquisire gli stranieri migliori.

La Corte, d'altra parte, era stata persuasa dalla tesi dell'Avvocato generale Lenz secondo cui l'eliminazione della regola sugli stranieri non avrebbe avuto effetti pregiudizievole nei confronti della preparazione dei giovani calciatori: *“solo alcune società maggiori puntano in modo specifico alla preparazione di un proprio settore giovanile, come ad esempio l'Ajax di Amsterdam. La maggior parte dei talenti, invece, si fa strada verso l'alto partendo da club minori, per i quali le norme in questione non valgono. Inoltre, vi sono molti argomenti per ritenere che la partecipazione di calciatori stranieri di prestigio favorisca lo sviluppo del calcio. Un precoce contatto con i fuoriclasse stranieri può costituire solo un vantaggio per i giovani calciatori”*.<sup>8</sup>

Inoltre, la Corte, sempre basandosi sulle considerazioni svolte dall'Avvocato generale Lenz, riconosceva nelle indennità di trasferimento un meccanismo che intralciava la libera circolazione dei lavoratori senza garantire il raggiungimento dei suoi due massimi obiettivi dichiarati, quali la compensazione dei costi dei vivai e l'attività di formazione dei giovani calciatori.<sup>9</sup> L'Avvocato generale Lenz, difatti, aveva osservato che l'indennità non veniva corrisposta solo per i giovani in scadenza di contratto, ma anche per i “professionisti attempati” per i quali era inappropriato parlare di formazione; in aggiunta, considerava l'indennità di trasferimento un meccanismo troppo automatico e sproporzionato rispetto allo scopo di incentivare la tutela dei vivai, dato che, nel calcolo del suo ammontare, non venivano assunti come parametro i costi di preparazione, bensì il reddito del calciatore.<sup>10</sup>

Ciò che si desume dalle conclusioni dell'Avvocato generale Lenz e dal richiamo operato nei confronti di queste dalla Corte è che le disposizioni del Trattato CEE potevano non ostare a qualsiasi tipo d'indennità, ma esserne contrarie nei limiti in cui si fosse trattato di un meccanismo talmente automatico e generalizzato da risultare sproporzionato rispetto all'obiettivo, meritevole, di incentivare la formazione dei calciatori<sup>11</sup> nei vivai.

L'Avvocato generale chiariva, infatti, che ciò che era obiettato nella vicenda *Bosman* non consisteva tanto nella legittimità, in astratto, di un istituto che prevedeva una ricompensa per attenuare i costi sopportati dalle società per la formazione e per la preparazione dei giovani atleti, quanto nella concreta idoneità della suddetta norma UEFA ad assicurare il raggiungimento di un tale obiettivo.<sup>12</sup>

<sup>8</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale Carl Otto Lenz, causa C-415/93, presentate il 20 settembre 1995, in *Raccolta*, 1995, I-04921, punto 145.

<sup>9</sup> Corte di Giustizia, *Bosman*, cit., punti 109-110.

<sup>10</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale Lenz, cit. punto 237.

<sup>11</sup> M. Di FILIPPO, *La libera circolazione dei calciatori professionisti alla luce della sentenza Bosman*, in *Riv. it. dir. lav.*, n. 2, 1996, punto 3.

<sup>12</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale Lenz, cit. punto 239. Secondo il parere dell'Avvocato generale Lenz, l'istituto delle indennità di formazione dovrebbe possedere due requisiti per essere adeguata ai suoi scopi: garantire una proporzione con i costi effettivamente sostenuti dal club di provenienza per la preparazione del giovane calciatore ed essere corrisposta solo nei casi di primo trasferimento fra società in cui la cedente abbia provveduto alla formazione dell'atleta.

La Corte ha confermato questa tesi elaborata da Lenz sancendo l'incompatibilità con le disposizioni in materia di libera circolazione delle persone sia della norma concernente i trasferimenti, sia della norma riguardante gli stranieri, in base alla duplice considerazione secondo cui tali regole, in primo luogo, comportavano una restrizione e, in secondo luogo, una tale restrizione non risultava giustificata.

## 2.2 *La prima applicazione dei principi dell'Unione europea allo sport italiano*

L'interpretazione italiana del concetto di "tutela dei vivai" è, innanzitutto, figlia di decisioni che risalgono al 1981.

Contemporaneamente, difatti, alla decisione presa dalla FIGC di concedere, ai club di serie A, la possibilità di acquistare un calciatore di nazionalità non italiana, il 23 marzo 1981 viene promulgata dal Presidente della Repubblica la legge n. 91 sul professionismo sportivo, recante norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti.

Tale legge ha formalizzato, in Italia, la distinzione, difficilmente valutabile come legittima,<sup>13</sup> fra atleta professionista e atleta non professionista (dilettante).<sup>14</sup>

È considerato professionista l'atleta<sup>15</sup> che svolge un'attività sportiva a titolo oneroso con carattere di continuità nell'ambito delle discipline regolamentate dal CONI e che consegue tale qualificazione dalle federazioni sportive nazionali, secondo le norme da esse emanate, con l'osservanza delle direttive stabilite dal CONI per la distinzione fra attività dilettantistica e professionistica.<sup>16</sup>

La categoria residuale dei dilettanti, invece, accoglie tutti gli atleti che non sono ricompresi nella definizione di "professionista", poiché la stessa legge n. 91/1981, essendo riferita unicamente al

<sup>13</sup> Si veda L. MUSUMARRA, *La qualificazione degli sportivi professionisti e dilettanti nella Giurisprudenza Comunitaria*, in *Riv. Dir. Ec. Sport*, vol. 1, n. 2, 2005, 40.

<sup>14</sup> Per un'approfondita analisi sull'irrazionalità e insensatezza della suddivisione tra professionismo e dilettantismo si vedano: P. AMATO, *Il vincolo sportivo e le indennità di formazione e di addestramento nel settore calcistico alla luce della sentenza Bernard: il fine che non sempre giustifica i mezzi*, in M. Colucci, M.J. Vaccaro (a cura di), *Vincolo sportivo e indennità di formazione*, 2010, 51, la cui conclusione è che le norme, i diritti e le tutele riconosciuti agli atleti professionisti debbano essere applicate anche agli sportivi non contemplati dalla legge n. 91/1981; M. J. VACCARO, *Da Bosman a Bernard un percorso non ancora concluso*, in M. Colucci, M.J. Vaccaro (a cura di), *Vincolo sportivo e indennità di formazione*, 2010, 15. In dottrina si sostiene che la divisione tra "professionisti" e "dilettanti" sia tutt'altro che ben definita; infatti, molti atleti dilettanti vengono idealmente classificati nella categoria dei "professionisti di fatto", poiché la loro attività sportiva, che nella forma è ritenuta dilettantistica, nella sostanza è equiparabile, se non maggiore, a quella di tanti atleti professionisti.

<sup>15</sup> Oltre all'atleta anche gli allenatori, i direttori tecnico-sportivi e i preparatori atletici (ex art. 2 L. n. 91/1981).

<sup>16</sup> Il CONI, con la Delibera n. 469 del 22 marzo 1988, ha statuito che "L'attività sportiva professionistica è quella definita o inquadrata come tale dalle norme statuarie delle federazioni sportive nazionali approvate dal CONI".

professionismo sportivo, non reca una definizione espressa e precisa per gli atleti non professionisti.

Di conseguenza, sono state le singole federazioni in modo autonomo a elevare a professionisti o a declassare a dilettanti<sup>17</sup> gli atleti delle diverse discipline sportive italiane. Questa scelta ha provocato delle situazioni paradossali.<sup>18</sup> Nel calcio, per esempio, la differenziazione tra professionista e dilettante viene svolta sulla base della mera partecipazione a una categoria piuttosto che a un'altra.<sup>19</sup> Un qualsiasi calciatore è considerato professionista a partire dalla Serie C, mentre nella pallavolo un atleta riceve sempre la qualifica di dilettante, anche se *top-player* nel massimo campionato nazionale. Le donne, per di più, non sono mai considerate sportive professioniste.

La conseguenza principale della netta differenziazione giuridica disposta fra atleta professionista e atleta non professionista si nota nella disparità fra il grado di tutela che viene garantito agli sportivi professionisti e che è, invece, pressoché inesistente per gli sportivi dilettanti, in particolare in materia di previdenza, sanità e nei rapporti con le proprie società.

L'art. 16 della legge n. 91 del 1981, ad esempio, per ampliare la libertà contrattuale degli atleti professionisti, ha eliminato il vincolo sportivo che gravava su questi. D'altra parte, nel 1981 l'attività sportiva professionistica era già stata considerata, a tutti gli effetti, un'attività economica anche a livello europeo con la sentenza *Walrave* della Corte di Giustizia e, di conseguenza, agli atleti professionisti erano ormai assicurati tutti i diritti e le libertà spettanti ai lavoratori.

Il vincolo sportivo costituiva, e costituisce tuttora nelle discipline in cui è sopravvissuto, il diritto esclusivo di una società sportiva di disporre delle prestazioni agonistiche degli atleti per essa tesserati, nonché il diritto di decidere se concedere o negare i trasferimenti di questi ultimi, senza la necessità del previo consenso dell'atleta stesso.

La legge n. 91 del 1981 ha eliminato questo istituto per gli sportivi professionisti, ma lo ha conservato per tutti i dilettanti, poiché questi, formalmente, non erano considerati dei lavoratori.<sup>20</sup> Sui calciatori non professionisti, in passato, il vincolo sportivo gravava addirittura "a vita"; in seguito, dal 2002 al 2004, grazie all'Associazione Italiana Calciatori (AIC), è stato gradualmente concesso loro lo svincolo per decadenza del tesseramento, inizialmente con la stagione sportiva in cui il calciatore avesse compiuto 29 anni, poi 27 e infine 25.<sup>21</sup>

<sup>17</sup> P. AMATO, *Il vincolo sportivo e le indennità di formazione e di addestramento nel settore calcistico alla luce della sentenza Bernard: il fine che non sempre giustifica i mezzi*, cit., 53.

<sup>18</sup> M. COLUCCI, *Gli atleti italiani: liberi di formarsi, liberi di giocare? Il vincolo sportivo e le indennità di formazione alla luce delle sentenze Bernard e Pacilli*, in *Riv. Dir. Ec. Sport*, vol. VII, n. 1, 2011, 15.

<sup>19</sup> L. RIPA, *La tutela del giovane atleta nell'equilibrio tra specificità dello sport e diritto comunitario*, in *Actualidad Jurídica Iberoamericana*, n. 2 bis, 2015, 218.

<sup>20</sup> Ai sensi degli artt. 29 e 94 *ter* delle NOIF, per i calciatori e le calciatrici tesserati per società partecipanti ai Campionati Nazionali della Lega Nazionale Dilettanti è esclusa, come per tutti i calciatori e le calciatrici "non professionisti", ogni forma di lavoro autonomo o subordinato.

<sup>21</sup> Si veda l'art. 32 *ter* NOIF.

3. *Tutela dei vivai calcistici: il percorso che ha portato all'interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia europea con la sentenza Bernard*<sup>22</sup>

Nel 2010 la Corte di Giustizia europea ha emesso la sentenza *Bernard*, la seconda sentenza che ha rivoluzionato il mondo del calcio, e che ha avuto a oggetto non più la libera circolazione degli sportivi professionisti come la sentenza *Bosman*, ma quella di una giovane promessa del calcio francese non ancora professionista, a cui, al termine del periodo di formazione, era stata negata l'opportunità di trasferirsi in un altro Stato membro dell'UE, più precisamente alla squadra inglese del Newcastle UFC, poiché il calciatore era vincolato dai regolamenti francesi<sup>23</sup> ad accettare il primo contratto da professionista propositogli dall'Olympique Lyonnais, la società di calcio a cui apparteneva.

Prima della sentenza *Bernard*, mentre l'Unione europea aveva iniziato ad approcciarsi al mondo dello sport, considerandolo un fenomeno sociale di straordinaria importanza e veicolo dei propri valori fondamentali, la FIFA e l'UEFA avevano tentato di elaborare nuove regole che potessero perseguire l'obiettivo di garantire un futuro alle carriere sportive dei giovani calciatori, compatibilmente con il diritto comunitario.

Il primo passo fu la modifica da parte della FIFA del proprio Regolamento sui trasferimenti internazionali dei calciatori, reso conforme al diritto europeo in cambio della possibilità di continuare a salvaguardare alcune delle maggiori esigenze specifiche del gioco del calcio e dello sport in generale, quali la protezione dei giovani talenti e la tutela dei vivai.<sup>24</sup>

In seguito, si era assistito alla proposta della FIFA, denominata regola del "6+5", la quale, tuttavia, limitando a cinque il numero di calciatori stranieri

<sup>22</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 16 marzo 2010, causa C-325/08, *Olympique Lyonnais SASP c. Olivier Bernard e Newcastle UFC*, in *Raccolta*, 2010, I-02177.

<sup>23</sup> In Francia i contratti dei calciatori erano regolati dalla *Charte du football professionnel* (Carta del calcio professionistico, avente carattere di contratto collettivo) la quale, all'art. 23, disponeva che i c.d. *joueurs espoir* (promesse del calcio francese, aventi un'età compresa tra i sedici e i ventidue anni, assunti come tirocinanti da una società professionistica con contratto a tempo determinato) erano obbligati, al termine del contratto di formazione e nel caso in cui la società che ne aveva curato la formazione l'avesse proposto loro, a sottoscrivere il primo contratto da giocatore professionista con la società medesima.

<sup>24</sup> Comunicato stampa della Commissione europea, *Esito delle discussioni tra la Commissione e la FIFA/UEFA sul regolamento FIFA relativo ai trasferimenti internazionali di calciatori*, Bruxelles, 5 marzo 2001, IP/01/314. La disciplina contenuta in tale accordo, valida per i trasferimenti internazionali, prevedeva, in primo luogo, la corresponsione di un indennizzo di formazione nel caso di cessione di calciatori "under 23" per incoraggiare e ricompensare l'impegno profuso dalle società per la loro formazione; in secondo luogo, la creazione di meccanismi di solidarietà che permettessero di conferire ingenti somme ai club che si fossero occupati della formazione e dell'istruzione dei calciatori; in terzo luogo, la realizzazione di un codice di comportamento atto a garantire la formazione sportiva e l'istruzione scolastica degli atleti; infine, la presenza di regole che consentissero il trasferimento internazionale di calciatori "under 18" soltanto nel rispetto di determinate condizioni a loro favorevoli.

schierabili da una squadra in ogni competizione ufficiale, avrebbe ostacolato l'accesso al mercato del lavoro per i calciatori provenienti da Stati membri diversi da quelli dei club ed era stata, perciò, considerata contraria al diritto europeo.<sup>25</sup>

Tutt'altro esito aveva ottenuto, invece, la proposta UEFA dell'*Home grown players rule*,<sup>26</sup> ritenuta conforme al diritto europeo dalle stesse Istituzioni dell'UE,<sup>27</sup> nonostante diversi aspetti critici lascino tuttora supporre che il vero obiettivo di tale regola non sia la tutela dei giovani, quanto la tutela dei soli giovani locali per favorire le rappresentative nazionali, un obiettivo la cui legittimità per l'Unione europea sarebbe ancora da verificare.<sup>28</sup>

Lo sport è divenuto materia di competenza dell'UE col Trattato di Lisbona, che ha conferito all'Unione il compito di svolgere azioni intese a sostenere, coordinare o completare l'attività degli Stati membri<sup>29</sup> e di cui ha tenuto conto la

---

<sup>25</sup> La regola proposta dalla FIFA, limitando l'impiego degli stranieri, e quindi dei cittadini comunitari, ostacolava l'accesso al mercato del lavoro per i calciatori provenienti da Stati membri diversi da quelli dei club e non poteva, perciò, che essere considerata contraria al diritto comunitario. La Corte di Giustizia si era già confrontata in passato con norme discriminatorie che limitavano il numero di stranieri: attraverso la sentenza *Bosman*, infatti, la Corte aveva sancito l'illegittimità della regola del "3+2", disponendo, a favore dei lavoratori degli Stati membri, l'abolizione di qualsiasi discriminazione fondata sulla cittadinanza, sia per le norme riguardanti l'ingaggio di calciatori comunitari, sia per quelle riguardanti la possibilità di farli scendere in campo. La regola del "6+5", anche se finalizzata alla tutela dello sport nazionale, alla tutela dei vivai e alla ricerca dell'equilibrio sportivo, si differenziava dalla regola del "3+2" solamente in termini numerici, formali, ma nella sostanza risultava identica a quest'ultima, introducendo delle limitazioni alle quote dei giocatori sulla base della loro nazionalità.

<sup>26</sup> Dalla stagione 2008/2009, la proposta dell'UEFA, variamente denominata regola dei "calciatori formati in casa", del "4+4" o "8/25", ha obbligato le squadre partecipanti alle competizioni europee per club a disputare queste ultime con un organico limitato di venticinque calciatori. Inoltre, almeno otto di questi giocatori devono essere "localmente formati"; di questi otto giocatori di formazione locale, almeno quattro, indipendentemente dalla nazionalità, devono provenire dal vivaio del club di appartenenza (*club-trained players*), mentre i restanti quattro devono essere giocatori formati dal vivaio di un altro club, purché appartenente alla medesima federazione del club per cui tali calciatori sono tesserati (*association-trained players*). Con "*club-trained*" s'intende un giocatore che, tra i quindici e i ventuno anni, indipendentemente dalla nazionalità e dall'età, è stato tesserato dal proprio club per un arco temporale, anche non continuo, di tre stagioni intere oppure di trentasei mesi. Invece, con "*association-trained*" s'individua il calciatore che, sempre tra i quindici e i ventuno anni, indipendentemente dalla nazionalità e dall'età, è stato tesserato da uno o più club affiliati alla medesima federazione sportiva del suo attuale club per un arco temporale, anche non continuo, di tre stagioni intere oppure di trentasei mesi.

<sup>27</sup> Si veda: Commissione europea, Comunicato Stampa IP/08/07, *UEFA rule on home-grown players: compatibility with the principles of free movement of persons*, Bruxelles, 28 maggio 2008.

<sup>28</sup> S. BASTIANON, *La sentenza Bosman vent'anni dopo*, Torino, 2015, 161-183.

<sup>29</sup> Gli artt. 6 e 165 TFUE hanno attribuito all'Unione europea una competenza specifica in materia di sport. Il Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, infatti, prevede gli ambiti dell'istruzione, della formazione professionale, della gioventù e dello sport tra i settori in cui l'Unione ha competenze di sostegno, coordinamento e complemento (art. 6 TFUE). L'art. 165 TFUE dispone, al 1° comma, che l'Unione europea "*contribuisce alla promozione dei profili europei dello sport, tenendo conto delle sue specificità, delle sue strutture fondate sul volontariato e della sua funzione sociale ed educativa*". Al 2° comma, inoltre, precisa che, in ambito sportivo, l'azione dell'Unione mira a "*sviluppare la dimensione europea dello sport, promuovendo l'equità e l'apertura nelle competizioni*

Corte di Giustizia per risolvere il caso *Bernard*, rivoluzionando l'ambito dei vivai calcistici.<sup>30</sup>

Sono tre i punti cruciali di tale sentenza:

- in primo luogo, la Corte ha confermato il principio generale secondo cui una misura che ostacoli la libera circolazione dei lavoratori può essere ammessa solo qualora persegua uno scopo legittimo compatibile con i Trattati dell'Unione europea e sia giustificata da motivi imperativi d'interesse generale, precisando, inoltre, che l'applicazione di una siffatta misura debba essere idonea a garantire il conseguimento dell'obiettivo di cui trattasi e non eccedere quanto necessario per conseguirlo;<sup>31</sup>
- in secondo luogo, la Corte ha riaffermato<sup>32</sup> che, considerata la notevole importanza sociale dell'attività sportiva e, specialmente, del gioco del calcio nell'Unione, la tutela dei giovani calciatori costituisce un obiettivo legittimo e d'interesse generale tale da poter giustificare delle restrizioni ai principi e alle libertà su cui si fonda il diritto dell'UE;<sup>33</sup>
- infine, la Corte ha riconosciuto, a tutela dei vivai calcistici, la possibilità per le federazioni sportive di prevedere istituti economico-giuridici che condizionino il trasferimento di un giovane talento non ancora professionista al previo pagamento di un indennizzo parametrato agli effettivi oneri sopportati dalle società per la formazione tanto dei futuri giocatori professionisti quanto di quelli che non lo diverranno mai.<sup>34</sup>

### 3.1 *La normativa FIFA: Training compensation e Solidarity mechanism*

Il regolamento FIFA sullo status e i trasferimenti internazionali dei calciatori disciplina l'istituto dell'indennità di formazione all'art. 20, denominato “*Training compensation*”.

Questo “corrispettivo per la formazione” deve essere pagato alla/e società in cui il giocatore si è formato:

- quando un giocatore firmi il suo primo contratto da professionista, e
- ogni volta in cui un professionista sia trasferito, fino al termine della stagione del suo ventitreesimo compleanno.

---

*sportive e la cooperazione tra gli organismi responsabili dello sport e proteggendo l'integrità fisica e morale degli sportivi, in particolare dei più giovani di essi”.*

<sup>30</sup> M. COLUCCI, *La sentenza Bernard della Corte di Giustizia, Analisi e prospettive*, in M. Colucci, M.J. Vaccaro (a cura di), *Vincolo sportivo e indennità di formazione*, 2010, 31; F. SIOTTO, *Giocatori “promessa” e libera circolazione dei calciatori professionisti: la Corte di Giustizia europea riconosce un indennizzo per la formazione* (Nota a CGUE Grande Sezione 16 marzo 2010, Causa C-325/08), in *Riv. it. dir. lav.*, 2011, n. 1, 197; J. TOGNON, A. STELITANO, *Sport, Unione europea e diritti umani*, Padova, 2011, 181; M. J. VACCARO, *Da Bosman a Bernard un percorso non ancora concluso*, cit., 18.

<sup>31</sup> Corte di Giustizia, *Bernard*, cit., punto 38.

<sup>32</sup> Corte di Giustizia, *Bosman*, cit., punto 106.

<sup>33</sup> Corte di Giustizia, *Bernard*, cit., punto 39.

<sup>34</sup> *Ibidem*, punto 45.

Inoltre, l'allegato n. 4 del regolamento, al punto n. 4, stabilisce che, per calcolare l'indennità dovuta per i costi di formazione, le associazioni devono dividere i loro club entro un massimo di quattro categorie, in proporzione agli investimenti finanziari sostenuti per la formazione dei giocatori.

Inoltre, i costi di formazione sono stabiliti per ogni categoria e corrispondono alla somma annuale necessaria per occuparsi di un giocatore moltiplicata per un "fattore giocatore" medio, che indica il rapporto fra il numero dei giocatori che devono essere formati per produrre un calciatore professionista.

I costi di formazione, stabiliti per ogni confederazione e per ciascuna categoria di club, vengono aggiornati al termine di ogni anno e per il 2019 sono i seguenti:<sup>35</sup>

Confederazione	Categoria I	Categoria II	Categoria III	Categoria IV
AFC		USD 40.000	USD 10.000	USD 2.000
CAF		USD 30.000	USD 10.000	USD 2.000
CONCACAF		USD 40.000	USD 10.000	USD 2.000
CONMEBOL	USD 50.000	USD 30.000	USD 10.000	USD 2.000
OFC		USD 30.000	USD 10.000	USD 2.000
UEFA	EURO 90.000	EURO 60.000	EURO 30.000	EURO 10.000

Nello specifico, per quanto concerne l'UEFA, lo stesso documento stilato dalla FIFA, nella "Tabella 6", suddivide le differenti categorie in cui a ogni federazione viene richiesto di posizionare i propri club.<sup>36</sup>

La tabella di cui all'allegato I di questo testo è da interpretare come segue: per le società di Pro League (Belgium), Premier League (England), Ligue 1 (France), Bundesliga (Germany), Serie A (Italy), Eredivisie (Netherlands) e Liga (Spain) la categoria di appartenenza è la prima; di conseguenza, a queste corrispondono i costi di formazione più elevati, stabiliti dalla FIFA in 90.000 Euro per ciascuna stagione.

Da ciò deriva che le società che militano in Serie B e nei campionati di seconda divisione belga, inglese, francese, tedesca e olandese siano posizionate in seconda categoria, cui corrispondono costi di formazione stagionali pari a Euro 60.000. Quest'ultimo è anche il valore che compete alle società appartenenti alla prima divisione delle federazioni austriaca, danese, greca, ungherese, irlandese, norvegese, portoghese, russa, scozzese, svedese, svizzera, turca e ucraina.

<sup>35</sup> *Training Costs and Categorisation of clubs for the year 2019*, fonte: resources.fifa.com.

<sup>36</sup> Si veda l'Allegato I di questo testo.

Alle società di seconda divisione affiliate a queste ultime federazioni e alle società di terza divisione delle sette associazioni di prima categoria, invece, sono equiparati i club di prima divisione albanese, armena, azera, bielorusa, bosniaca, bulgara, croata, cipriota, ceca, estone, finlandese, georgiana, islandese, israeliana, kazaka, kosovara, lettone, lituana, lussemburghese, macedone, maltese, moldava, nordirlandese, polacca, rumena, serba, slovacca, slovena e gallese, con costi stagionali di formazione pari a Euro 30.000.

Infine, all'interno dell'ultima categoria, la quarta, sono inserite le società di prima divisione delle federazioni di Andorra, Isole Faroe, Gibilterra, Liechtenstein, Montenegro e San Marino, che sono equiparate ai club disputanti i campionati minori nelle altre federazioni e alle quali sono riconosciuti costi di formazione pari a Euro 10.000 per ogni stagione calcistica.

Al punto n. 5.1 del medesimo allegato FIFA, la Federazione esplicita che, come principio generale per calcolare la *training compensation* dovuta al/ai club di formazione, sia necessario considerare i costi che sarebbero stati sostenuti dal nuovo club se avesse provveduto esso stesso alla formazione del giocatore.

Di conseguenza, la prima volta che un giocatore trova un accordo a titolo di professionista, l'indennità di formazione da pagare è calcolata considerando i costi di formazione del nuovo club moltiplicati per il numero di anni trascorsi all'interno del vivaio, partendo dalla stagione del dodicesimo compleanno del giocatore fino alla stagione del suo ventunesimo compleanno. Nel caso, invece, di trasferimenti successivi, l'indennizzo è calcolato sulla base dei costi di formazione del nuovo club moltiplicati per il numero di anni di formazione trascorsi con il club precedente.

Per garantire che l'indennità di formazione dei giocatori particolarmente giovani non sia fissata a livelli irragionevolmente alti, la FIFA prevede che i costi di formazione dei giocatori, per le quattro stagioni tra il loro dodicesimo e il loro quindicesimo compleanno, siano basati sulle spese di formazione ed educazione dei club di quarta categoria.

Al punto n. 6.1, inoltre, l'allegato n. 4 del regolamento prevede delle disposizioni particolari per l'Unione europea e per lo Spazio economico europeo; infatti, per i giocatori che si trasferiscono da una federazione a un'altra all'interno di questi territori, il totale dell'indennità di formazione deve essere stabilito come segue:

- se il giocatore si trasferisce da un club di categoria più bassa ad uno di categoria più alta, il calcolo deve essere basato sulla media dei costi di formazione dei due club;
- se il giocatore si trasferisce da una categoria più alta a una più bassa, il calcolo deve essere basato sui costi di formazione del club appartenente alla categoria più bassa.

Infine, eccezionalmente per i club europei, l'ultima stagione di formazione può avvenire prima del ventunesimo compleanno del giocatore se si conviene che quest'ultimo abbia completato il proprio sviluppo prima di quel termine.

Passando dalle varie ipotesi astratte a un esempio concreto che possa sintetizzare i diversi punti della normativa FIFA, consideriamo il caso di Divad Abala, calciatore austriaco di pura fantasia nato nel febbraio 2002 e tesserato dal 10° anno di età per un'unica società militante nella Fußball-Bundesliga, che il 1° luglio 2020 venga tesserato come professionista da una società di Serie A. Ai fini del calcolo della *training compensation*, le stagioni del 10° e dell'11° anno di età del calciatore non vengono considerate, di conseguenza il club italiano sarebbe tenuto a corrispondere un indennizzo pari a Euro 265.000 così ottenuto:

- Stagione sportiva 2011/2012 (corrispondente al 10° compleanno del calciatore): Euro 0
- Stagione sportiva 2012/2013 (11° compleanno del calciatore): Euro 0
- Stagione sportiva 2013/2014 (12° compleanno del calciatore): Euro 10.000
- Stagione sportiva 2014/2015 (13° compleanno del calciatore): Euro 10.000
- Stagione sportiva 2015/2016 (14° compleanno del calciatore): Euro 10.000
- Stagione sportiva 2016/2017 (15° compleanno del calciatore): Euro 10.000
- Stagione sportiva 2017/2018 (16° compleanno del calciatore): Euro 75.000<sup>37</sup>
- Stagione sportiva 2018/2019 (17° compleanno del calciatore): Euro 75.000
- Stagione sportiva 2019/2020 (18° compleanno del calciatore): Euro 75.000

All'art. 21, il regolamento FIFA sullo status e i trasferimenti internazionali dei calciatori accosta alla *training compensation* un secondo istituto, denominato "*Solidarity mechanism*", attraverso cui la FIFA dispone che, nel caso in cui un calciatore professionista venga trasferito prima della scadenza del suo contratto, qualsiasi club, a condizione che abbia contribuito alla sua educazione e alla sua formazione, ha il diritto di ricevere una quota dell'indennizzo pagato alle società per le quali ha giocato.

L'allegato n. 5 del regolamento, al quale rinvia lo stesso art. 21, al punto n. 1 stabilisce che se un giocatore si trasferisce durante la pendenza del contratto, il 5% di qualsiasi compenso, ad eccezione dell'indennità di formazione, pagato al suo precedente club deve essere dedotto dalla somma totale di tali compensi e distribuito dalla nuova società come contributo di solidarietà ai club coinvolti nella sua formazione e nella sua educazione nel corso degli anni.

Il contributo di solidarietà è proporzionato al numero di anni (o mesi se il tempo è minore di un anno) in cui l'atleta è stato tesserato con i club in questione fra le stagioni del suo dodicesimo e del suo ventitreesimo compleanno nel modo seguente: 5% (ossia 0,25% dell'indennità totale) per ogni stagione dal dodicesimo al quindicesimo compleanno e 10% (ossia 0,5% dell'indennità totale) per ogni stagione dal sedicesimo al ventitreesimo compleanno.

La normativa FIFA, realizzata in conformità ai dettami della giurisprudenza comunitaria, prevede, in sintesi, l'espressa possibilità di istituire regimi economici

<sup>37</sup> Media aritmetica, applicata poiché l'esempio tratta di due società appartenenti all'Unione europea, tra i costi stagionali di formazione stabiliti per i club militanti nella prima divisione austriaca (Euro 60.000) e quelli dettati per i club di Serie A (Euro 90.000).

come un'indennità di formazione da versare nelle casse della/e società che si sono occupate della crescita del calciatore.

L'aspetto essenziale che rende compatibile il regolamento FIFA col diritto europeo, diversamente da altri regolamenti sportivi, è che la *training compensation*, stabilita per i trasferimenti internazionali, viene calcolata sulla base di parametri che rispecchiano con fedeltà i costi effettivamente sostenuti da un club per la formazione di un giovane calciatore<sup>38</sup> come sancito per la prima volta dalla sentenza *Bernard*.

Alle singole federazioni sportive è stata dunque concessa la possibilità di istituire delle misure economiche, come le indennità di formazione, nonostante costituiscano restrizioni alla libera circolazione dei giovani calciatori, purché siano finalizzate alla compensazione degli effettivi costi di formazione sostenuti dalle società per i giovani.

In seguito al riconoscimento della specificità dello sport, quindi, la Corte ha dichiarato compatibili delle misure limitative della libera circolazione dei giovani calciatori, a condizione che queste siano indispensabili al perseguimento di scopi legittimi e compatibili con i Trattati UE, come la tutela dei vivai calcistici, e non eccedano quanto necessario per conseguirli.

Ciò che ne consegue è che, alla luce dei principi della sentenza *Bernard*, anche istituti come il vincolo sportivo italiano potrebbero, mediante una prima e superficiale interpretazione, essere ritenuti legittimi in funzione del fine che formalmente perseguono, cioè la tutela dei vivai.

#### 4. *Tutela dei vivai calcistici: l'interpretazione italiana*

##### 4.1 *Il vincolo sportivo*

La verità è, tuttavia, che, nonostante un simile istituto possa, astrattamente, essere finalizzato alla tutela dei vivai e risultare inizialmente compatibile con la sentenza *Bernard*, il vincolo sportivo è considerato, dalle società italiane, una risorsa necessaria per la propria sopravvivenza, e non solo una misura posta al fine di incoraggiare l'ingaggio e la formazione di giovani giocatori.

La FIGC si è allineata alle prescrizioni contenute nella legge n. 91 del 1981 e, all'interno delle proprie NOIF, continua a prevedere tre tipi di vincolo per i calciatori non professionisti:

- ai sensi del 2° comma dell'art. 33 delle NOIF, i calciatori con la qualifica di "giovani di serie" assumono un particolare vincolo, atto a permettere alla propria società di addestrarli e prepararli all'impiego nei campionati disputati dalla stessa, fino al termine della stagione sportiva che ha inizio nell'anno in cui il calciatore compie anagraficamente il 19° anno di età. Inoltre, la società per la quale è

---

<sup>38</sup> V. CAPUANO, *La libera circolazione dei calciatori nell'Unione europea tra vecchie questioni e nuovi scenari: il caso Bernard*, in *Riv. it. dir. lav.*, n. 1, 2011, 194.

- tesserato il “giovane di serie” ha il diritto di stipulare con lo stesso il primo contratto da calciatore “professionista” di durata massima triennale;<sup>39</sup>
- ai sensi dell’art. 116 delle NOIF, alle società della LND, ammesse al campionato di Serie C, è garantito un diritto di prelazione per stipulare, dal 1° al 10 luglio, un contratto da “professionista” con tutti i calciatori “non professionisti” per essa tesserati nella stagione precedente,<sup>40</sup> da cui consegue che a tali calciatori è preclusa la possibilità di sottoscrivere liberamente un contratto con un altro club;
  - ai sensi dell’art. 32 delle NOIF, infine, i calciatori e le calciatrici “giovani”, dal 14° anno di età anagraficamente compiuto, possono essere vincolati dalla propria società della LND o della Divisione Calcio Femminile, per la quale sono già tesserati, sino al termine della stagione sportiva entro la quale abbiano anagraficamente compiuto il 25° anno di età.<sup>41</sup>

Il vincolo sportivo crea, dunque, un legame indissolubile tra un calciatore non professionista e la sua società di appartenenza, a tutto vantaggio di quest’ultima.<sup>42</sup>

All’atleta non professionista e sprovvisto del contratto di lavoro subordinato e quindi della qualifica di lavoratore, non si possono applicare le disposizioni italiane in materia di recesso (artt. 2118 e 2119 del Codice civile) e non è permesso accettare liberamente né offerte provenienti dall’Italia né contratti proposti da club di altri Stati membri in linea con la libera circolazione dei lavoratori consacrata dal diritto dell’Unione europea.

Inoltre, eventuali violazioni dei vincoli porterebbero a pesanti sanzioni che sono un ulteriore, e innegabile, ostacolo alla libera circolazione.<sup>43</sup>

<sup>39</sup> La fattispecie risulta identica a quella disciplinata nel caso *Bernard*.

<sup>40</sup> L’unica condizione posta dall’art. 116 NOIF è che i calciatori abbiano l’età prevista dal comma 3° dell’art. 28 NOIF, il quale stabilisce che il primo contratto da “professionista” può essere stipulato dai calciatori che abbiano compiuto almeno il 19° anno di età nell’anno precedente a quello in cui ha inizio la stagione sportiva, salvo quanto disposto dal comma 3° dell’art. 33 NOIF che riguarda, però, i “giovani di serie” (è automatico il cambio di qualifica dei calciatori “giovani dilettanti” in “giovani di serie”).

<sup>41</sup> Ai sensi dell’art. 32 bis NOIF, a seguito del compimento del 25° anno di età, i calciatori e le calciatrici possono chiedere ai Comitati e alle Divisioni di appartenenza lo svincolo per decadenza del tesseramento, fatta salva la maggior durata del vincolo in caso di stipula di accordi economici pluriennali.

<sup>42</sup> Un calciatore dilettante, prima del compimento dei venticinque anni, può svincolarsi dalla propria società di appartenenza solo nelle ipotesi tassative ed espressamente previste dall’art. 106 delle NOIF. Tali ipotesi sono: svincolo per rinuncia da parte della società (art. 107 NOIF); svincolo per accordo (art. 108 NOIF); svincolo per inattività del calciatore/calciatrice (art. 109 NOIF); svincolo per inattività dovuta a rinuncia o esclusione della società dal campionato (art. 110 NOIF); svincolo per cambiamento di residenza del calciatore/calciatrice (art. 111 NOIF); svincolo per esercizio del diritto di stipulare un contratto con qualifica di “professionista” (art. 113 NOIF). Un “giovane di serie”, invece, può ottenere lo svincolo, con annessa decadenza del tesseramento con il club di appartenenza, nei soli casi di rinuncia da parte della società o di inattività di quest’ultima.

<sup>43</sup> La giurisprudenza italiana annovera due vicende simili al caso *Bernard*, in cui dei “giovani di serie” hanno accettato la proposta di club appartenenti a federazioni calcistiche di altri Stati membri

Per di più, a eccezione forse della fattispecie disciplinata al comma 2° dell'art. 33, le disposizioni sul vincolo sportivo riguardano giocatori già formati e non più appartenenti a un vivaio. Di conseguenza, il vincolo sportivo rischia seriamente di limitare, non di favorire le carriere professionali degli atleti non professionisti.

Il vincolo sportivo così strutturato sopravvive ormai quasi unicamente in Italia ed è contrario ai principi di diritto affermati nella sentenza *Bernard*: sopravvive nell'apparenza formale di tutelare la formazione dei giovani atleti. In realtà, il vero obiettivo è tutelare l'economia delle società e questo è incompatibile col diritto dell'Unione europea.

#### 4.2 *La "regola dei giovani": tutela dei vivai o abuso del vincolo a favore delle società dilettantistiche?*

Attraverso le considerazioni appena svolte in merito al vincolo sportivo, si deduce che un simile istituto non si giustifichi se non per ragioni di tipo prettamente economico.<sup>44</sup>

Spesso, infatti, accade che le società calcistiche non professionistiche si ritengano legittimate a pretendere un conguaglio economico per consentire il trasferimento di un proprio atleta, sia dalla società intenzionata ad acquistare le prestazioni sportive del giocatore, sia dallo stesso atleta se la società richiedente non è disposta a pagare l'intero prezzo stabilito per il trasferimento.<sup>45</sup> Questa tendenza ha creato un vero e proprio mercato con oggetto i giovani calciatori dilettanti che è stato persino ampliato a seguito dell'introduzione, per i soli campionati dilettantistici, della "regola dei giovani".<sup>46</sup>

Presente nei regolamenti della Lega Nazionale Dilettanti da diversi anni, questa regola impone obblighi minimi di partecipazione dei calciatori in base all'età, per le gare ufficiali del campionato nazionale di Serie D, delle competizioni regionali di Eccellenza e Promozione, di Coppa Italia Serie D, delle fasi nazionali della Coppa Italia dilettanti della LND e per le gare di spareggio-promozione fra le squadre seconde classificate nei campionati di Eccellenza.<sup>47</sup>

Per la stagione 2019/2020 gli obblighi minimi imposti dal Consiglio Direttivo della Lega Nazionale Dilettanti sono i seguenti:

- Serie D: un calciatore nato dal 1° gennaio 1999, due nati dal 1° gennaio 2000 e uno nato dal 1° gennaio 2001;

---

dell'UE: Vincenzo Camilleri, sentenza del 13 ottobre 2008, CU n. 25 della Commissione Disciplinare Nazionale, e Mario Pacilli, sentenza 22 febbraio 2011, CU n. 59 della Commissione Nazionale Disciplinare, entrambi disponibili sul sito internet della FIGC. In entrambi i casi, la FIGC non ha concesso il nulla-osta per il trasferimento all'estero dei due giovani, poiché considerava le loro scelte in contrasto con le NOIF, e, per violazione del Codice di Giustizia Sportiva, ha impartito a entrambi i calciatori pesanti squalifiche, oltre che sanzioni pecuniarie.

<sup>47</sup> LND, Comunicato Ufficiale n. 194, Stagione Sportiva 2018/2019, pubblicato in Roma il 21 dicembre 2018.

- Eccellenza: un calciatore nato dal 1° gennaio 2000 e uno nato dal 1° gennaio 2001;
- Promozione: un calciatore nato dal 1° gennaio 2000 e uno nato dal 1° gennaio 2001.

La LND, inoltre, prevede che ciascun Comitato regionale possa stabilire, per i propri campionati dilettantistici, disposizioni aggiuntive a quelle previste a livello nazionale, purché siano mantenuti gli obblighi minimi e non venga superato il contingente complessivo di tre “under”.<sup>48</sup> Il Comitato Regionale Lombardia<sup>49</sup> di conseguenza ha previsto i seguenti obblighi di utilizzo dei giovani calciatori per le stagioni sportive 2019/2020 e 2020/2021:

- Eccellenza 2019/2020: un calciatore nato dal 1° gennaio 1999, uno nato dal 1° gennaio 2000, uno nato dal 1° gennaio 2001;
- Promozione 2019/2020: un calciatore nato dal 1° gennaio 1999, uno nato dal 1° gennaio 2000, uno nato dal 1° gennaio 2001;
- Prima Categoria 2019/2020: due calciatori nati dal 1° gennaio 1997, uno nato dal 1° gennaio 1998;
- Seconda Categoria 2019/2020: due calciatori nati dal 1° gennaio 1996, uno nato dal 1° gennaio 1997.
- Eccellenza 2020/2021: un calciatore nato dal 1° gennaio 2000, uno nato dal 1° gennaio 2001, uno nato dal 1° gennaio 2002;
- Promozione 2020/2021: un calciatore nato dal 1° gennaio 2000, uno nato dal 1° gennaio 2001, uno nato dal 1° gennaio 2002;
- Prima Categoria 2020/2021: due calciatori nati dal 1° gennaio 1998, uno nato dal 1° gennaio 1999;
- Seconda Categoria 2020/2021: due calciatori nati dal 1° gennaio 1997, uno nato dal 1° gennaio 1998.

Le squadre hanno l’obbligo di rispettare, sin dall’inizio e per l’intera durata delle gare, la disposizione minima d’impiego dei calciatori sopra indicata, quindi anche in caso di sostituzione: un calciatore “under” non può essere sostituito da un “over”<sup>50</sup> se la sostituzione comportasse la presenza in campo di un numero di “under” inferiore alla soglia sancita dagli obblighi minimi, ma solo da giocatori appartenenti alla stessa fascia di età o a una fascia di età inferiore a quella prevista. In caso contrario, la squadra che non rispettasse tali disposizioni sarebbe punita con la sanzione della perdita della gara, come previsto dall’art. 17, comma 5, del Codice di Giustizia Sportiva.

Sono due le osservazioni che, *ictu oculi*, si possono formulare in merito alla “regola dei giovani”: la prima è che, astrattamente, una simile previsione può

<sup>48</sup> “Under” è il termine che viene utilizzato per qualificare i giocatori che rispettano i requisiti di età obbligatori posti dalla regola.

<sup>49</sup> CRL, Comunicato Ufficiale n. 34, Stagione Sportiva 2018/2019, pubblicato il 17 gennaio 2019, punto 3.1.1.

<sup>50</sup> “Over” è il termine che viene utilizzato per qualificare i giocatori che, a causa della loro età, non possono più rientrare nella contrapposta categoria degli “under”.

facilitare il passaggio di un calciatore dilettante dal settore giovanile alla prima squadra; la seconda, molto più evidente, è che, inevitabilmente, tale regola determina una discriminazione in base all'età per la maggioranza dei calciatori dilettanti.

Per tentare di capire, dunque, se la “regola dei giovani” sia un mezzo adatto a tutelare i vivai, oppure sia un istituto meritevole di correzione come il vincolo sportivo, si propongono le seguenti considerazioni.

In primo luogo, a seguito della direttiva 2000/78/CE<sup>51</sup> e della Carta di Nizza, le discriminazioni in ragione dell'età hanno progressivamente ottenuto, una considerazione sempre più grande anche nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, che ha verificato l'esistenza negli stati membri di limitate regole per perseguire la discriminazione fondata sull'età.<sup>52</sup>

Sin dal caso *Mangold*,<sup>53</sup> passando per la sentenza *Kucukdeveci*<sup>54</sup> che ne ha ripreso e rafforzato le enunciazioni,<sup>55</sup> la Corte di Giustizia ha più volte dichiarato la natura di principio generale del divieto di discriminazione per ragioni di età.

Inoltre, come ripetuto in diverse sentenze, tra cui *Bosman*, una limitazione al “poter scendere in campo” per un calciatore è, a tutti gli effetti, una discriminazione occulta e una limitazione effettiva all'attività lavorativa. Di conseguenza, una regola, quale quella in esame, che determina una disparità di trattamento in materia di occupazione e accesso all'attività calcistica tra “under” e “over” potrebbe essere considerata compatibile col diritto europeo solamente laddove fosse oggettivamente e ragionevolmente giustificata da una finalità legittima e i mezzi per il conseguimento di tale finalità fossero appropriati e proporzionati rispetto a quanto necessario per conseguire la finalità perseguita.

Se la finalità della “regola dei giovani” fosse favorire l'accesso dei giovani all'esercizio della professione calcistica, non vi sarebbe dubbio sulla sua legittimità. Tuttavia, alla luce delle critiche addotte a proposito del vincolo, è lecito ipotizzare che anche alla base di questa regola ci siano ragioni essenzialmente economiche e non di tutela dei giovani calciatori.

Mediante l'imposizione di determinati obblighi, difatti, le società sono riuscite a diminuire i costi derivanti dalla somma dei compensi dei propri giocatori:

<sup>51</sup> Direttiva 2000/78/CE del Consiglio dell'Unione europea, del 27 novembre 2000, che stabilisce un quadro generale per la parità di trattamento in materia di occupazione e di condizioni di lavoro. Conformemente all'art. 1, la direttiva mira a fissare un quadro generale per la lotta, in materia di occupazione e di lavoro, alle discriminazioni fondate sui motivi previsti da tale articolo, tra i quali, in particolare, figura l'età.

<sup>52</sup> R. Cosio, *Le discriminazioni per ragioni di età. La saga Abercrombie*, in *LavoroDirittiEuropa*, n. 1/2018, 2.

<sup>53</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 22 novembre 2005, causa C-144/04, *Werner Mangold c. Rudiger Helm*, in *Raccolta*, 2005, I-09981.

<sup>54</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 19 gennaio 2010, causa C-555/07, *Seda Kucukdeveci c. Swedex GmbH & Co. KG*, in *Raccolta*, 2010, I-00365.

<sup>55</sup> La sentenza *Kucukdeveci* ha avuto enorme rilievo poiché faceva riferimento anche alla Carta dei diritti fondamentali che, a seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, aveva assunto lo stesso valore giuridico dei trattati.

dovendo ricoprire solamente dai sette ai nove posti in campo, il numero di calciatori “over” ingaggiati dai club dilettantistici si è drasticamente ridotto (come aveva notato la Corte di Giustizia nel caso *Bosman*,<sup>56</sup> una norma che limita la partecipazione di determinati calciatori agli incontri ufficiali incide anche sulle loro possibilità di ingaggio) e, di conseguenza, le spese per costruire una rosa competitiva sono notevolmente calate.<sup>57</sup>

In aggiunta, la “regola dei giovani” permette alle società di usufruire maggiormente del vincolo sportivo: la speranza dei club non professionistici, infatti, è che, dovendo obbligatoriamente giocare, i propri giovani riescano più facilmente a mettersi in mostra e ad attirare le attenzioni di società appartenenti a categorie superiori, le quali, per assicurarsi le future prestazioni del giovane di talento ancora vincolato, dovranno pagare un cospicuo indennizzo.

Su questo punto si potrebbe sostenere, d’altra parte, come dimostra il calcio a livello internazionale, che una società possa essere molto più interessata e colpita da un giovane che viene schierato per merito, perché più forte dei compagni “over”, piuttosto che da giovani che giocano soltanto grazie a un’imposizione giuridica.

In ogni caso, il punto critico della “regola dei giovani” è un altro, ossia la proporzionalità rispetto al proprio scopo di tale istituto, poiché quest’ultimo è risultato non essere idoneo a garantire la realizzazione del proprio obiettivo (ammesso e non concesso che la finalità sia la tutela della carriera dei giovani calciatori).

Le due immagini<sup>58</sup> di cui all’allegato II di questo testo, infatti, dimostrano<sup>59</sup> che sono molti di più i casi in cui la “regola dei giovani” incide negativamente sulla carriera professionale di un calciatore, piuttosto che quelli in cui la stessa regola favorisca l’ingaggio di un atleta da parte di società appartenenti a categorie superiori.

In sintesi, i giovani dilettanti dai quattordici anni possono assumere un vincolo che li lega alla propria società fino ai venticinque anni; a diciotto anni iniziano a beneficiare della “regola dei giovani” prevista per i campionati della LND; a ventuno anni smettono di usufruire di tale regola,<sup>60</sup> diventano “over” a

<sup>56</sup> Corte di Giustizia, *Bosman*, cit., punto 120.

<sup>57</sup> Si stima che, mediamente, la spesa sostenuta per l’ingaggio di un “over” sia quattro volte quella necessaria per un “under”. Si veda *L’inchiesta della settimana. Bomber mio quanto mi costi: 2000 euro al mese in Eccellenza, 1200 in Promozione, 300 in Prima*. Pubblicato su Bergamo&Sport, il 26 giugno 2014. Se una società avesse voluto diminuire le proprie spese decidendo di puntare autonomamente e in maniera solitaria sui giovani, avrebbe altresì rischiato di costruire una rosa poco competitiva rispetto a quelle formate interamente da giocatori esperti; invece, attraverso la “regola dei giovani”, le società hanno trovato il modo di diminuire insieme le proprie spese mantenendo allo stesso tempo inalterato l’equilibrio competitivo. Questo “patto tra società”, che ha permesso loro di diminuire i costi e di mantenere l’equilibrio tra le squadre, ha, tuttavia, inevitabilmente diminuito il livello dei campionati dilettantistici e agevolato il mercato dei giovani calciatori.

<sup>58</sup> Le immagini hanno come fonte: Sprint&Sport, Anno 62 numero 38, pubblicato l’8 ottobre 2018.

<sup>59</sup> Si veda Sprint&Sport, Anno 62 numero 38, pubblicato l’8 ottobre 2018, autore di un’inchiesta sulle presenze dei giocatori “under”, nello specifico i calciatori classe 1996, nei campionati dilettantistici delle ultime quattro stagioni.

<sup>60</sup> L’alternativa è scendere di categoria, dove la “regola dei giovani” stabilisce obblighi di età meno restrittivi. La diversità nei limiti di età tra le diverse categorie (un dilettante è considerato “under”

tutti gli effetti e spesso vengono gradualmente abbandonati dalle società, che al loro posto inseriscono i nuovi “under”: nella migliore delle ipotesi, sfruttando il vincolo, le società li trasferiscono a titolo temporaneo e ci guadagnano, mentre, nel peggiore dei casi, sono costretti a smettere di giocare finché il vincolo non scade.

Pertanto, mediante questo ragionamento, si giunge alla spiacevole conclusione secondo cui una simile regola, non solo non è idonea a raggiungere l’obiettivo di favorire la carriera dei giovani calciatori, considerati formalmente “vecchi” già a ventuno anni, ma addirittura limita, già dopo pochissime stagioni, le loro possibilità di giocare liberamente anche nelle categorie di base del calcio italiano.

Ne consegue che, in Italia, come accade per il vincolo sportivo gravante sui calciatori dilettanti, ciò che permette alla federazione di introdurre tali norme non è la finalità astrattamente legittima di queste ultime, bensì la negazione della qualificazione come attività lavorativa dell’attività sportiva resa dagli atleti non professionisti, che permette alla fattispecie di non essere soggetta al diritto dell’Unione europea.

Se non vi fosse la distinzione fra atleti professionisti e dilettanti, infatti, la “regola dei giovani” verrebbe eliminata, poiché, limitando le opportunità di accesso al mercato del lavoro italiano ai calciatori, sia nazionali sia stranieri, non rientranti nei requisiti limitativi di età previsti per essere considerati “under”, essa determina in modo evidente un’illegitima e irragionevole discriminazione fondata sull’età.

La stessa considerazione varrebbe per l’ipotesi in cui la “regola dei giovani” fosse posta a confronto con il diritto interno: essa, infatti, presenta diversi aspetti contrastanti con alcune norme costituzionali e con il D. lgs. 9 luglio 2003, n. 216.

In primo luogo, una discriminazione in ragione dell’età è illegittima alla luce degli artt. 2 e 3 Cost., i quali garantiscono a ogni uomo e, quindi *a fortiori*, a ogni atleta, rispettivamente, i diritti inviolabili, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove svolge la propria personalità, e il principio di uguaglianza, con l’annessa eliminazione degli ostacoli di ordine economico e sociale che limitano l’uguaglianza dei cittadini e impediscono il pieno sviluppo della persona umana.

In secondo luogo, il D. lgs. 9 luglio 2003, n. 216, attuativo della direttiva 2000/78/CE per la parità di trattamento in materia di occupazione e di condizioni sul lavoro, vieta ogni discriminazione fondata sull’età; la “regola dei giovani”, invece, crea un’evidente discriminazione, basata sull’età, tra giocatori “under”, che possono essere schierati liberamente, e “over”, le cui possibilità di giocare vengono drasticamente ridotte.

---

in corrispondenza di un’età sempre più avanzata via via che si scende di categoria) è un potenziale sintomo della piena consapevolezza, da parte di chi stabilisce gli obblighi minimi di età, dell’andamento (verso il basso) che farà la carriera dei giovani dilettanti. Se la regola volesse solamente favorire l’accesso dei giovani alle prime squadre, è lecito ipotizzare che essa determinerebbe come “under” unicamente la fascia di età compresa tra i 18 e i 21 anni, in modo eguale per tutte le categorie e per tutte le regioni.

In sintesi, i calciatori dilettanti, trattati diversamente dai professionisti nonostante prestino spesso una vera e propria attività lavorativa a loro equiparabile,<sup>61</sup> sono costretti a subire una limitazione della propria libertà professionale e contrattuale: prima dei 20 anni sono liberi di giocare, ma vincolati al volere della loro società; dopo i 25 anni sono liberi di circolare, ma non di giocare; per ultimo, paradossalmente, con il combinato di due istituti il cui fine si dice sia la tutela dei vivai e dei giovani calciatori, tra i 20 e i 25 anni non sono liberi né di giocare, né di essere tesserati per altra società italiana o per società di un altro Stato membro dell'UE.

Oltre al vincolo sportivo, quindi, che sfrutta la classificazione in sportivi professionisti e atleti non professionisti per imporre delle restrizioni alla libera circolazione di questi ultimi, sui calciatori dilettanti grava un secondo istituto, denominato “regola dei giovani”, che sfrutta la stessa differenziazione e che determina una discriminazione fondata sull'età, a vantaggio esclusivo delle società.

#### 4.3 *L'“indennità di preparazione e promozione” e il “premio di addestramento e formazione tecnica”*

Insieme al vincolo sportivo, l'altro istituto fondamentale posto dall'ordinamento italiano a tutela delle società e dei loro vivai è quello dell'indennità di formazione, aspetto fondamentale della sentenza *Bernard*, ripreso sia dalla normativa interna italiana sia da quella internazionale della FIFA.

Un primo tipo d'indennità di formazione italiana è disciplinato per tutti gli sportivi professionisti attraverso l'istituto dell'“indennità di preparazione e promozione” ex art. 6 della legge 23 marzo 1981, n. 91.

Quest'ultima, infatti, concede alle federazioni sportive nazionali la possibilità di prevedere il versamento di un indennizzo economico, determinabile attraverso coefficienti e parametri stabiliti dalle stesse federazioni, che deve essere corrisposto dalla nuova società, per cui viene tesserato un atleta, a favore della precedente.<sup>62</sup>

Nel caso di primo contratto da professionista, tale indennità di formazione deve essere consegnata alla società presso la quale l'atleta ha svolto la sua ultima attività dilettantistica e dovrà poi essere, da questa, reinvestita nel perseguimento di fini sportivi.

<sup>61</sup> Si veda P. AMATO, *Il vincolo sportivo e le indennità di formazione e di addestramento nel settore calcistico alla luce della sentenza Bernard: il fine che non sempre giustifica i mezzi*, cit., 54.

<sup>62</sup> Così recita il comma 1° dell'art. 6 L. 23 marzo 1981, n. 91: “Cessato, comunque, un rapporto contrattuale, l'atleta professionista è libero di stipulare un nuovo contratto. In tal caso, le federazioni sportive nazionali possono stabilire il versamento da parte della società firmataria del nuovo contratto alla società sportiva titolare del precedente contratto di una indennità di preparazione e di promozione dell'atleta professionista, da determinare secondo coefficienti e parametri fissati dalla stessa federazione in relazione alla natura ed alle esigenze dei singoli sport. Nel caso di primo contratto, l'indennità prevista dal comma precedente può essere dovuta alla società o alla associazione sportiva presso la quale l'atleta ha svolto la sua ultima attività”.

In aggiunta, lo stesso articolo dispone che alla società o all'associazione sportiva, che in virtù di un tesseramento dilettantistico o giovanile abbia provveduto all'addestramento tecnico dell'atleta, debba essere riconosciuto, in pendenza del precedente tesseramento, il diritto di stipulare il primo contratto professionistico con lo stesso atleta, a condizione che siano rispettati i tempi e le modalità stabilite dalla federazione.

In particolare, sulla scia della legge n. 91/1981, la FIGC prevede, all'art. 99 delle NOIF, un "premio di addestramento e formazione tecnica", che deve essere corrisposto alla società per cui era tesserato il calciatore "non professionista" da parte della società che, attraverso la stipulazione del primo contratto da "professionista", ne acquisisce il diritto alle prestazioni.

L'importo massimo<sup>63</sup> di tale premio è determinato secondo la tabella di cui all'allegato III di questo testo.

#### 4.4 Il "premio di preparazione"

Un secondo tipo d'indennità di formazione, recentemente modificato,<sup>64</sup> è il "premio di preparazione", disciplinato dall'art. 96 delle NOIF.

Questa norma prescrive che le società che richiedano per la prima volta il tesseramento come "giovane di serie", "giovane dilettante" o "non professionista" di calciatori, o calciatrici, che nella/e precedente/i stagione/i sportiva/e siano stati tesserati come "giovani", con vincolo annuale, per società della Lega Nazionale Dilettanti e della Lega Pro, siano tenute a versare alla o alle società per le quali il calciatore, o calciatrice, è stato precedentemente tesserato un "premio di preparazione" sulla base di un parametro, che è raddoppiato in caso di tesseramento per società delle Leghe Professionistiche ed è aggiornato al termine di ogni stagione sportiva in base agli indici ISTAT sul costo della vita, salvo diverse determinazioni del Consiglio Federale, e con applicazione dei coefficienti indicati nella tabella di cui all'allegato IV di questo testo.

L'indennizzo viene corrisposto alle ultime tre società della Lega Nazionale Dilettanti e della Lega Pro che, come si evince dalla tabella di cui all'allegato IV, siano state titolari del vincolo annuale<sup>65</sup> nell'arco degli ultimi cinque anni, per ognuno dei quali è stabilita una quota corrispondente ad un quinto dell'intero "premio di preparazione".

Alle società richiedenti e aventi diritto, quindi, è riconosciuto il "premio di preparazione" per la/e quota/e annuale/i corrispondente/i a ogni stagione sportiva di tesseramento come "giovane" del calciatore per il quale è maturato il "premio".

<sup>63</sup> Ai sensi del comma 2° dell'art. 99 NOIF, è previsto che l'importo relativo al premio di addestramento e formazione tecnica non debba essere superiore a quello di cui alla tabella "B" e che, inoltre, le società interessate possano convenire un importo ridotto mediante un accordo scritto.

<sup>64</sup> Si veda FIGC, Comunicato Ufficiale n. 152/A, pubblicato in Roma il 24 giugno 2019, disponibile su [www.figc.it](http://www.figc.it).

<sup>65</sup> Il vincolo del calciatore, o calciatrice, per almeno una stagione sportiva intera è condizione essenziale per aver diritto al premio di preparazione.

Nel caso vi fosse un'unica società titolare del vincolo annuale, invece, alla stessa è attribuito l'intero premio.

Qualora, inoltre, il calciatore, o la calciatrice, venisse tesserato, sia a titolo definitivo sia a titolo temporaneo, per un'altra società nel corso della stessa stagione sportiva del primo tesseramento come "giovane di serie", "giovane dilettante" o "non professionista", anche questa è tenuta a corrispondere un'indennità a titolo di premio di preparazione, determinata in base alla propria categoria di appartenenza, se superiore, detratto l'importo del premio dovuto dalla precedente società.

L'art. 96 NOIF pone un limite per le società appartenenti alla Lega Nazionale Professionisti di Serie A e alla Lega Nazionale Professionisti di Serie B; questi club, difatti, non hanno diritto al "premio di preparazione", a eccezione del caso in cui la richiesta riguardi società concernenti la stessa Lega.

Lo stesso vale per le società di calcio femminile; infatti, queste non hanno diritto al premio qualora siano associate alla Lega Nazionale Professionisti Serie A o alla Lega Nazionale Professionisti Serie B, o siano da simili società controllate, fatto salvo il caso in cui la richiesta riguardi società riferibili alla medesima Lega.

I club di Lega Pro, invece, hanno diritto al "premio di preparazione" nel caso di primo tesseramento quale "giovane di serie", da parte di società delle leghe professionistiche, di propri calciatori che nella/e precedente/i stagione/i sportiva/e siano stati tesserati con vincolo annuale.

#### 4.5 Il "premio alla carriera"

La tutela economica offerta ai vivai calcistici dagli artt. 96 e 99 delle NOIF, relativi al premio di preparazione e all'indennità di preparazione e promozione, viene integrata dal successivo art. 99bis delle NOIF, che stabilisce il c.d. "premio alla carriera" a favore delle società non professionistiche.

Attraverso questo riconoscimento, infatti, alle società appartenenti alla Lega Nazionale Dilettanti e/o di puro Settore Giovanile si garantisce un compenso forfettario, pari a Euro 18.000,00 per ogni anno di formazione impartita a un calciatore da esse precedentemente tesserato in qualità di "giovane" o "giovane dilettante", nel caso in cui quest'ultimo disputi, partecipandovi effettivamente, la sua prima gara nel Campionato di Serie A, oppure nel caso in cui lo stesso atleta disputi, partecipandovi effettivamente con lo status di professionista, la sua prima gara ufficiale nella Nazionale A o nella Nazionale Under 21.

Il premio deve essere corrisposto dalla società titolare del tesseramento al momento in cui si verifica l'evento, oppure, in caso di calciatore trasferito a titolo temporaneo, dalla società titolare dell'originario rapporto.

Due sono, però, le limitazioni a tale premio: in primo luogo il compenso è corrisposto solamente a condizione che il calciatore sia stato tesserato per una delle società della Lega Nazionale Dilettanti e/o di puro Settore Giovanile almeno nella stagione sportiva iniziata nell'anno in cui l'atleta ha compiuto dodici anni di

età o nelle successive; in secondo luogo, nel caso in cui la società di formazione abbia già percepito da una società professionistica, in precedenza, il “premio di preparazione” (all’art. 96 NOIF) o il “premio di addestramento e formazione tecnica” (all’art. 99 NOIF) o l’importo derivante da un trasferimento (art. 100 NOIF), tale somma dovrà essere detratta dall’eventuale compenso spettante a titolo di premio alla carriera.

#### 4.6 Osservazioni sulle indennità e i premi previsti dalle norme italiane

Alla luce della legittimità dell’istituto della c.d. *training compensation* stabilita dalla FIFA per i trasferimenti internazionali di calciatori e dei principi enunciati dalla Corte di Giustizia europea nella sentenza *Bernard*, s’impongono due osservazioni sulla disciplina italiana.

In primo luogo, sull’aspetto oggettivo dell’indennità di preparazione e promozione e del premio alla carriera. Nonostante gli approfondimenti legali avviati dalla FIGC subito dopo la sentenza *Bernard*,<sup>66</sup> le norme interne della FIGC, a eccezione dell’art. 96, non fanno riferimento ad alcun tipo di parametro predefinito per calcolare tali indennità e non tengono conto degli effettivi costi di formazione sostenuti dalle società per l’addestramento dei giovani calciatori. Per questi motivi si materializza la non proporzionalità degli importi prefissati nelle tabelle della federazione rispetto all’obiettivo perseguito e, perciò, l’incompatibilità di tali norme col diritto europeo.

La seconda osservazione, invece, ricade sull’aspetto soggettivo dell’indennità di preparazione e promozione, perché sia l’art. 99 delle NOIF sia l’art. 6 della legge n. 91/1981 si limitano ad attribuire quest’ultima alla sola società per la quale era precedentemente tesserato il calciatore, così individuando come soggetto creditore dell’indennizzo unicamente l’ultima società di formazione e non tutte quelle che abbiano effettivamente contribuito alla crescita dell’atleta, come invece previsto dal regolamento FIFA e consigliato a margine della sentenza *Bernard* dagli Avvocati generali della Corte di Giustizia europea.

#### Conclusioni

Tutelare i vivai giovanili per l’Unione europea significa educare i giovani e aiutarli a costruirsi un futuro, anche assicurando loro un’istruzione adeguata al proprio

<sup>66</sup> “La Federazione Italiana Giuoco Calcio provvederà a compiere ulteriori approfondimenti con il proprio ufficio legale in relazione alla sentenza emessa ieri dalla Corte di Giustizia europea di Lussemburgo sul cosiddetto caso *Bernard*. Le normative esistenti prevedono già un indennizzo, bisognerà determinarne le dimensioni, ovvero stabilire se è in linea con il valore del calciatore che è stato formato e ha deciso di trasferirsi all’estero, e verificare se risarcisce pienamente il danno subito dall’attività di formazione nel suo complesso”. Tratto da dichiarazioni dell’ex presidente della Federcalcio Giancarlo Abete al quotidiano *Il Corriere dello Sport*. Si veda *Sentenza sul caso Bernard*. Abete: “Tutelare i vivai in sede europea”, pubblicato il 17 marzo 2010, disponibile su [www.figc.it](http://www.figc.it).

impegno fisico e sportivo, mentre in Italia tutelare i vivai significa prima di tutto garantire alle società maggiori profitti, e il vincolo sportivo è solo uno degli istituti che lo provano.

Si perviene alla conclusione, quindi, che le federazioni e i club italiani stiano dando un'interpretazione diversa del concetto fondamentale di "tutela dei vivai" offerto dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea: è stata considerata, infatti, solo la parte in cui si ammettono misure che ostacolano la libera circolazione dei giovani atleti, ma non si è tenuto conto che tali misure dovrebbero, sempre, rispettare la funzione sociale ed educativa dello sport.

Correttamente argomentò nelle sue conclusioni sul caso *Bosman* l'Avvocato Generale Lenz, per il quale la maggior parte dei giovani talenti, come Franz Beckenbauer e Gerd Muller,<sup>67</sup> si fa strada verso l'alto partendo da club minori appartenenti alle leghe dilettantistiche. Al contrario, la presenza nel calcio italiano dei summenzionati istituti, incompatibili col diritto europeo, non consente ai giovani calciatori di costruirsi liberamente il proprio futuro sportivo, poiché vincolato alla sola volontà delle società. Queste condizioni particolari causano in parte la carenza di giovani talenti in Italia, che nel corso dell'ultimo decennio è divenuto uno dei paesi con l'età media dei giocatori più elevata e con la percentuale di giovani provenienti dai vivai più bassa.<sup>68</sup> È necessario che le società capiscano l'importanza di investire sul proprio settore giovanile e se ne facciano carico. Infatti, i giovani fonte di sostentamento e dei club e rappresentano il loro futuro.

Una possibile riforma di questa situazione può essere trovata prendendo esempio da altri Paesi che stanno al vertice del calcio europeo ma che, rispetto all'Italia, hanno reagito diversamente al nuovo contesto giuridico-economico derivato dalla sentenza *Bosman*, come Germania e Inghilterra. Questi Paesi

---

<sup>67</sup> Si veda la nota n. 154 delle Conclusioni dell'Avvocato Generale Lenz in cui i nomi di Franz Beckenbauer e Gerd Muller fungono come esempi di famosi calciatori la cui carriera ha avuto inizio in piccole società dilettantistiche.

<sup>68</sup> Si veda l'allegato V di questo testo. Fonte: The CIES Football Observatory, Monthly Report n. 49, *The demographics of football in the European labour market*, pubblicato nel mese di novembre del 2019, disponibile su [www.football-observatory.com](http://www.football-observatory.com): il "Monthly Report n. 49" del CIES analizza i club dei trentuno principali campionati europei focalizzandosi sulle caratteristiche demografiche dei loro calciatori per il periodo compreso tra il 2009 e il 2019. L'Italia è il quarto Paese con l'età media dei giocatori più elevata e il secondo Paese con la percentuale di calciatori provenienti dai vivai più bassa.

Inoltre, nelle due classifiche, inserite all'interno di *Best training clubs: exclusive 2019 rankings* (The CIES Football Observatory, Weekly Post n. 271 del 21 ottobre 2019), finalizzate a scoprire quali siano i club con i vivai giovanili più efficienti e produttivi, stilate dal CIES per l'anno 2019 e determinate considerando, in una, il numero di calciatori professionisti attualmente tesserati nei cinque migliori campionati europei e, nell'altra, quelli tesserati nelle prime divisioni dei trentuno campionati europei, i club italiani hanno ottenuto risultati sconcertanti, frutto del peggioramento rispetto allo scorso anno: il miglior piazzamento è stato conquistato dall'Atalanta, che si è classificata al 30° posto nella classifica dei cinque grandi campionati, poi Milan, Roma, Fiorentina, Inter e Brescia. Juventus e Napoli, invece, non sono nemmeno state incluse nella classifica, come nessun club italiano è riuscito a ottenere un posto nella classifica basata sulle prime divisioni dei trentuno campionati europei.

prescindono da simili vincoli grazie a fondi di solidarietà finalizzati all'obiettivo comune di tutelare i vivai anche dei club appartenenti alle serie minori<sup>69</sup> e dove "tutela dei vivai calcistici" significa, prima di tutto, salvaguardare il futuro dei giovani calciatori.

---

<sup>69</sup> In Italia, da otto anni, la Lega Nazionale Dilettanti e il Dipartimento Interregionale hanno istituito un progetto atto a incentivare le società, iscritte ai campionati di Serie D (e da due stagioni anche per i campionati regionali di Eccellenza e Promozione), a investire sui loro vivai e a utilizzare in maggior quantità i giovani calciatori all'interno degli incontri ufficiali disputati dalle proprie prime squadre. A differenza della "regola dei giovani", tale progetto, definito "giovani D valore", non pone obblighi minimi per tutte le società di schierare degli "under" e conseguenti limitazioni all'utilizzo degli "over", bensì tenta di incoraggiare l'impiego dei giovani attraverso lo stanziamento di risorse economiche per quei club che decideranno di puntare maggiormente su questi ultimi, lasciando, quindi, le singole società libere di scegliere autonomamente la strategia che riterranno più opportuna. Questo progetto, per quanto sia meritevole, non ha tuttavia comportato l'eliminazione degli obblighi minimi di partecipazione dei calciatori in base all'età e, soprattutto, del vincolo sportivo.

## Allegato I

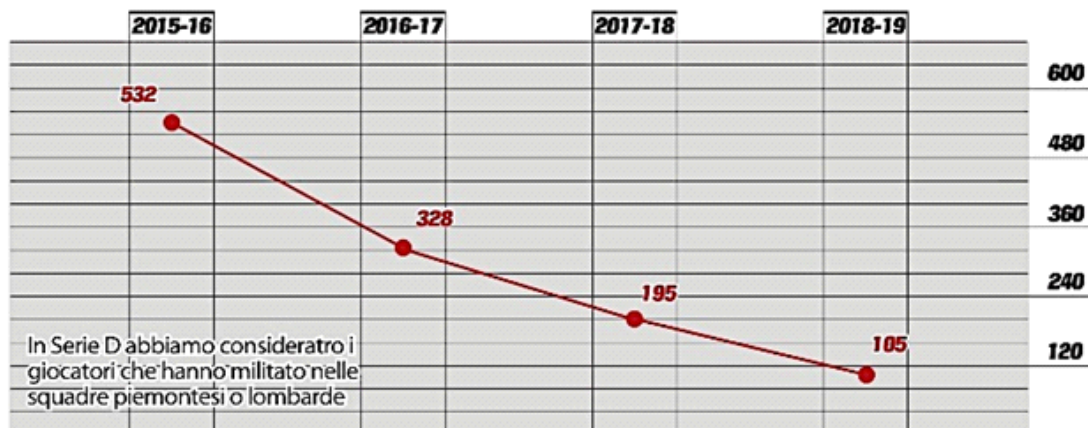
Table 6 - UEFA

Federazione	Categoria I	Categoria II	Categoria III	Categoria IV
Albania			x	x
Andorra				x
Armenia			x	x
Austria		x	x	x
Azerbaijan			x	x
Belgio	x	x	x	x
Bielorussia			x	x
Bosnia ed Erzegovina			x	x
Bulgaria			x	x
Cipro			x	x
Croazia			x	x
Danimarca		x	x	x
Faer Oer				x
Finlandia			x	x
Francia	x	x	x	x
Galles			x	x
Georgia			x	x
Germania	x	x	x	x
Gibilterra				x
Grecia		x	x	x
Inghilterra	x	x	x	x
Irlanda		x	x	x
Irlanda del Nord			x	x
Islanda			x	x
Israele			x	x
Italia	x	x	x	x
Kazakistan			x	x
Kosovo			x	x
Lettonia			x	x
Liechtenstein				x
Lituania			x	x
Lussemburgo			x	x
Macedonia del Nord			x	x
Malta			x	x
Moldavia			x	x
Montenegro				x
Norvegia		x	x	x
Paesi Bassi	x	x	x	x
Polonia			x	x
Portogallo		x	x	x
Rep. Ceca			x	x
Romania			x	x
Russia		x	x	x
San Marino				x
Scozia		x	x	x
Serbia			x	x
Slovacchia			x	x
Slovenia			x	x
Spagna	x	x	x	x
Svezia		x	x	x
Svizzera		x	x	x
Turchia		x	x	x
Ucraina		x	x	x
Ungheria		x	x	x

## Allegato II

**Giocatori classe '96 con almeno 4 presenze nei campionati dilettanti**

	<b>Annata 2015-16</b>	<b>Annata 2016-17</b>	Variazione	<b>Annata 2017-18</b>	Variazione	<b>Annata 2018-19</b>	Variazione
<b>Serie D</b>	<b>160</b>	<b>89</b>	<b>-44%</b>	<b>54</b>	<b>-39%</b>	<b>24</b>	<b>-55%</b>
<b>ECCELLENZA Lombardia</b>	<b>172</b>	<b>131</b>	<b>-29%</b>	<b>72</b>	<b>-45%</b>	<b>49</b>	<b>-32%</b>
<b>ECCELLENZA Piemonte</b>	<b>109</b>	<b>71</b>	<b>-35%</b>	<b>54</b>	<b>-24%</b>	<b>28</b>	<b>-48%</b>

**Giocatori classe '96 con almeno una presenza in D, Eccellenza Lombardia e Piemonte**

**FOCUS PIEMONTE**

**Eccellenza che  
non lascia dubbi:  
Se non sei quota  
non giochi più**

**Stagione 2015-16**

120 giocatori con almeno una presenza  
109 giocatori con almeno 4 presenze  
82 giocatori con almeno 10 presenze  
5 giocatori con 32 presenze (il massimo)

**Stagione 2016-17**

82 giocatori con almeno una presenza  
71 giocatori con almeno 4 presenze  
56 giocatori con almeno 10 presenze  
3 giocatori con 33 presenze (il massimo)

**Stagione 2017-18**

60 giocatori con almeno una presenza  
54 giocatori con almeno 4 presenze  
45 giocatori con almeno 10 presenze  
3 giocatori con 32 presenze (il massimo)

**Stagione 2018-19**

stagione in corso:  
28 giocatori in rosa  
16 giocatori con 4 presenze in 4 giornate  
2 non hanno ancora disputato gare

**FOCUS LOMBARDIA**

**Abbattimento  
costante e totale  
Tanti giovani  
totalmente annullati**

**Stagione 2015-16**

223 giocatori con almeno una presenza  
172 giocatori con almeno 4 presenze  
124 giocatori con almeno 10 presenze  
1 giocatore con 31 presenze (il massimo)

**Stagione 2016-17**

145 giocatori con almeno una presenza  
131 giocatori con almeno 4 presenze  
104 giocatori con almeno 10 presenze  
1 giocatore con 32 presenze (il massimo)

**Stagione 2017-18**

77 giocatori con almeno una presenza  
72 giocatori con almeno 4 presenze  
52 giocatori con almeno 10 presenze  
2 giocatori con 32 presenze (il massimo)

**Stagione 2018-19**

stagione in corso:  
49 giocatori in rosa  
27 giocatori con 4 presenze in 4 giornate  
5 non hanno ancora disputato gare

*Allegato III*

Tabella “B”, acclusa all’art. 99 delle NOIF, che illustra l’ammontare del premio di addestramento e formazione tecnica spettante alle Società di Lega Nazionale Dilettanti.

**ETA’ 21 ANNI E PRECEDENTI**

1 <sup>a</sup> 2 <sup>a</sup> 3 <sup>a</sup> Categoria e Provinciale Calcio a Cinque		CAMPIONATO NAZIONALE DILETTANTI, ECCELLENZA – PROMOZIONE Regionale, Serie B, A2, A di Calcio a 5
Serie A	€ 44.000	€ 93.000
Serie B	€ 26.000	€ 62.000
Divisione Unica–Lega Pro	€ 13.000	€ 26.000

**ETA’ DA 22 ANNI A 25 ANNI**

Serie A	€ 31.000	€ 83.000
Serie B	€ 16.000	€ 41.500
Divisione Unica–Lega Pro	€ 8.000	€ 16.000

*Allegato IV*

Tabella “premio di preparazione” illustrata all’art. 96 NOIF, che mostra i coefficienti stabiliti per il premio di preparazione spettante alle Società per le quali l’atleta è stato precedentemente tesserato come “giovane”.

CATEGORIA	Coefficiente Unitario	Ultima Stagione	Penultima Stagione	Terzultima Stagione	Quartultima Stagione	Quintultima Stagione
<b><u>DILETTANTI</u></b>						
3^ Categoria e pure L.N.D.	1.0	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
2^ Categoria	2.0	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4
1^ Categoria	3.0	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6
Promozione	4.0	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8
Eccellenza	5.0	1	1	1	1	1
Campionato Naz. Serie D	6.0	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2
<b>TRA CALCIO FEMMINILE</b>						
Promozione	0	0	0	0	0	0
Eccellenza	1.0	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Serie C	2.0	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4
Serie B	3.0	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6
Serie A	4.0	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8
<b>TRA CALCIO A 5</b>						
Serie D maschile	0	0	0	0	0	0
Serie C2 maschile	1.0	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Serie C1 maschile	1.5	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
Serie B maschile	2.0	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4
Serie A2 maschile	3.0	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6
Serie A maschile	4.0	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8
Femminile Prov./Reg.	0	0	0	0	0	0
Serie A2 femminile	1.0	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Serie A femminile	2.0	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4
<b>PROFESSIONISTI<sup>70</sup></b>						
Serie C	11	2,2	2,2	2,2	2,2	2,2
Serie B	15	3	3	3	3	3
Serie A	18	3,6	3,6	3,6	3,6	3,6

<sup>70</sup> In caso di tesseramento da “giovane” di Società della LND a “giovane di serie” di Società delle Leghe Professionistiche il parametro è raddoppiato.

*Allegato V*

Il grafico che segue mostra l'età media dei giocatori nei trentuno principali campionati europei nel periodo compreso tra il 2009 e il 2019: l'Italia è il quarto Paese con l'età media più elevata.

SVK	SUPER LIGA		24.31
NED	EREDIVISIE		24.54
SVN	1. SNL		24.57
CRO	1. HNL		24.66
DEN	SUPERLIGA		25.01
SUI	SUPER LEAGUE		25.24
BEL	PRO LEAGUE		25.28
FIN	VEIKKAUSLIIGA		25.36
FRA	LIGUE 1		25.58
AUT	BUNDESLIGA		25.60
UKR	PREMIER LEAGUE		25.60
POR	PRIMEIRA LIGA		25.64
NOR	ELITESERIEN		25.73
POL	EKSTRAKLASA		25.86
ISR	LIGAT HA'AL		25.94
SRB	SUPER LIGA		25.99
SCO	PREMIER LEAGUE		26.03
ROM	LIGA I		26.09
GER	BUNDESLIGA		26.20
SWE	ALLSVENSKAN		26.32
BLR	PREMIER LEAGUE		26.56
CZE	CZECH LIGA		26.64
RUS	PREMIER LEAGUE		26.69
ESP	PRIMERA DIVISION		26.76
GRE	SUPER LEAGUE 1		26.81
ENG	PREMIER LEAGUE		26.82
BUL	FIRST LEAGUE		26.91
ITA	SERIE A		26.93
HUN	NB I		27.01
CYP	1. DIVISION		27.41
TUR	SÜPER LIG		28.00

Il grafico che segue mostra la percentuale dei giocatori che provengono dai settori giovanili nei trentuno principali campionati europei nel periodo compreso tra il 2009 e il 2019: l'Italia è il secondo Paese con la percentuale di calciatori provenienti dai vivai più bassa.

TUR	SÜPER LIG	■	8.7%
ITA	SERIE A	■	8.9%
POR	PRIMEIRA LIGA	■	9.1%
GRE	SUPER LEAGUE 1	■	10.4%
BEL	PRO LEAGUE	■	11.2%
GER	BUNDESLIGA	■	12.0%
BUL	FIRST LEAGUE	■	12.5%
ENG	PREMIER LEAGUE	■	12.7%
RUS	PREMIER LEAGUE	■	14.1%
CYP	1. DIVISION	■	14.2%
HUN	NB I	■	15.7%
SRB	SUPER LIGA	■	16.0%
ROM	LIGA I	■	16.1%
POL	EKSTRAKLASA	■	16.4%
FRA	LIGUE 1	■	17.2%
SCO	PREMIER LEAGUE	■	18.0%
UKR	PREMIER LEAGUE	■	18.5%
BLR	PREMIER LEAGUE	■	19.8%
CRO	1. HNL	■	19.8%
NED	EREDIVISIE	■	20.0%
AUT	BUNDESLIGA	■	20.3%
ESP	PRIMERA DIVISION	■	20.9%
ISR	LIGAT HA'AL	■	21.1%
FIN	VEIKKAUSLIIGA	■	22.3%
SWE	ALLSVENSKAN	■	22.8%
SVK	SUPER LIGA	■	24.3%
CZE	CZECH LIGA	■	24.6%
SUI	SUPER LEAGUE	■	25.3%
NOR	ELITESERIEN	■	26.1%
SVN	1. SNL	■	27.0%
DEN	SUPERLIGA	■	27.4%

### Bibliografia

- P. AMATO, *Il vincolo sportivo e le indennità di formazione e di addestramento nel settore calcistico alla luce della sentenza Bernard: il fine che non sempre giustifica i mezzi*, in M. Colucci, M.J. Vaccaro (a cura di), *Vincolo sportivo e indennità di formazione*, 2010.
- S. BASTIANON, *La sentenza Bosman vent'anni dopo*, Torino, 2015, 161-183.
- V. CAPUANO, *La libera circolazione dei calciatori nell'Unione europea tra vecchie questioni e nuovi scenari: il caso Bernard*, in *Rivista italiana di diritto del lavoro*, n. 1, 2011.
- M. COLUCCI, *La sentenza Bernard della Corte di giustizia, Analisi e prospettive*, in M. Colucci, M.J. Vaccaro (a cura di), *Vincolo sportivo e indennità di formazione*, 2010.
- M. COLUCCI, *Gli atleti italiani: liberi di formarsi, liberi di giocare? Il vincolo sportivo e le indennità di formazione alla luce delle sentenze Bernard e Pacilli*, in *Rivista di Diritto ed Economia dello sport*, vol. VII, n. 1, 2011.
- R. COSIO, *Le discriminazioni per ragioni di età. La saga Abercrombie*, in *LavoroDirittiEuropa*, n. 1/2018.
- M. DI FILIPPO, *La libera circolazione dei calciatori professionisti alla luce della sentenza Bosman*, in *Rivista Italiana di Diritto del Lavoro*, n. 2, 1996.
- A. MALATOS, *Il calcio professionistico in Europa: profili di diritto comparato*, Padova, 1989.
- L. MUSUMARRA, *La qualificazione degli sportivi professionisti e dilettanti nella Giurisprudenza Comunitaria*, in *Rivista di Diritto ed Economia dello Sport*, vol. 1, n. 2, 2005.
- L. RIPA, *La tutela del giovane atleta nell'equilibrio tra specificità dello sport e diritto comunitario*, in *Actualidad Jurídica Iberoamericana*, n. 2 bis, 2015.
- F. SIOTTO, *Giocatori "promessa" e libera circolazione dei calciatori professionisti: la Corte di Giustizia europea riconosce un indennizzo per la formazione (Nota a CGUE Grande Sezione 16 marzo 2010, Causa C-325/08)*, in *Rivista italiana di diritto del lavoro*, 2011, n. 1.
- J. TOGNON, A. STELITANO, *Sport, Unione europea e diritti umani*, Padova, 2011.
- M. J. VACCARO, *Da Bosman a Bernard un percorso non ancora concluso*, in M. Colucci, M.J. Vaccaro (a cura di), *Vincolo sportivo e indennità di formazione*, 2010.
- J. ZYLBERSTEIN, *La specificità dello Sport nell'Unione europea*, in *Rivista di Diritto ed Economia dello Sport*, vol. IV, n. 1, 2008, 59-70.

### Giurisprudenza

- Corte di Giustizia, sentenza del 12 dicembre 1974, causa 36/74, *B.N.O. Walrave, I. J. M. Koch c. Association Union Cycliste Internationale, Koninklijke Nederlandsche Wierlen Unie e Federacion Espanola Ciclismo*, in *Raccolta*, 1974, 1405.
- Corte di Giustizia, sentenza del 14 luglio 1976, causa 13/76, *Gaetano Donà c. Mario Mantero*, in *Raccolta*, 1976, 1333.
- Corte di Giustizia, sentenza del 15 dicembre 1995, causa C-415/93, *Union royale belge des sociétés de football association ASBL c. Jean-Marc Bosman, Royal club liégeois SA c. Jean-Marc Bosman e altri e Union des associations européennes de football (UEFA) c. Jean-Marc Bosman*, in *Raccolta*, 1995, I-04921.

- Conclusioni dell'Avvocato generale Carl Otto Lenz, causa C-415/93, presentate il 20 settembre 1995, in *Raccolta*, 1995, I-04921.
- Corte di Giustizia, sentenza del 22 novembre 2005, causa C-144/04, *Werner Mangold c. Rudiger Helm*, in *Raccolta*, 2005, I-09981.
- Corte di Giustizia, sentenza del 19 gennaio 2010, causa C-555/07, *Seda Kucukdeveci c. Swedex GmbH & Co. KG*, in *Raccolta*, 2010, I-00365.
- Corte di Giustizia, sentenza del 16 marzo 2010, causa C-325/08, *Olympique Lyonnais SASP c. Olivier Bernard e Newcastle UFC*, in *Raccolta*, 2010, I-02177.

### *Documenti*

- CIES Football Observatory, Monthly Report n. 49, *The demographics of football in the European labour market*, pubblicato nel mese di novembre del 2019.
- CIES Football Observatory, Weekly Post n. 271, *Best training clubs: exclusive 2019 rankings*, pubblicato il 21 ottobre 2019.
- Comitato Olimpico Nazionale Italiano (CONI), Delibera n. 469 del 22 marzo 1988.
- Comitato Regionale Lombardia (CRL), Comunicato Ufficiale n. 34, Stagione Sportiva 2018/2019, pubblicato il 17 gennaio 2019.
- Commissione europea, *Esito delle discussioni tra la Commissione e la FIFA/UEFA sul regolamento FIFA relativo ai trasferimenti internazionali di calciatori*, Bruxelles, 5 marzo 2001, Comunicato stampa IP/01/314.
- Commissione europea, *UEFA rule on home-grown players: compatibility with the principles of free movement of persons*, Bruxelles, 28 maggio 2008, Comunicato Stampa IP/08/07.
- Consiglio dell'Unione europea, Direttiva 2000/78/CE del 27 novembre 2000.
- Fédération Internationale de Football Association (FIFA), *Training Costs and Categorisation of clubs for the year 2019*
- Federazione Italiana Gioco Calcio (FIGC), Comunicato Ufficiale n. 152/A, pubblicato in Roma il 24 giugno 2019.
- FIGC, *Sentenza sul caso Bernard. Abete: "Tutelare i vivai in sede europea"*, pubblicato il 17 marzo 2010.
- Lega Nazionale Dilettanti (LND), Comunicato Ufficiale n. 194, Stagione Sportiva 2018/2019, pubblicato in Roma il 21 dicembre 2018.
- Legge 23 marzo 1981, n. 91, *Norme in materia di rapporti tra società e sportivi Professionisti*.
- Norme Organizzative Interne della FIGC (NOIF).
- Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE).

### *Giornali Sportivi*

- Bergamo&Sport, *L'inchiesta della settimana. Bomber mio quanto mi costi: 2000 euro al mese in Eccellenza, 1200 in Promozione, 300 in Prima*, pubblicato il 26 giugno 2014.
- Bergamo&Sport, Promozione, articoli di calciomercato pubblicati il 19 e il 28 giugno 2018.
- Sprint&Sport, Anno 62 numero 38, pubblicato l'8 ottobre 2018.



## L'APPLICAZIONE DEL REGIME DEI NEO RESIDENTI AGLI SPORTIVI PROFESSIONISTI

di *Giovanni Turri\**

*ABSTRACT: The paper analyzes and comments the Italian forfait tax regime, which provides a special legal tax regime for the high net worth individuals who transfer their tax residence in Italy.*

*First, the author carefully analyzes the new regime as illustrated in the Circular Letter, dated 23rd May 2017.*

*Moreover, the legal review focuses on the applicability of this regime to the sports professionals and to their incomes, in particular, to the funds coming from the image rights exploitation.*

*Keywords: tax law – net worth individuals – tax residence – sports professionals – abroad income – territoriality criteria – sponsoring and image rights – sports contract.*

**SOMMARIO:** 1. Le agevolazioni per l'ingresso di risorse umane in Italia e la loro base legale di riferimento – 2. Caratteristica fondamentale per l'accesso all'agevolazione: la residenza in Italia – 3. Il regime dei neo residenti – 3.1 Il regime dei neo residenti: l'ambito soggettivo di applicazione – 3.2 I redditi agevolabili per i neo residenti – 3.3 Il regime dei neo residenti: il country picking – 3.4 L'istanza di interpello – 4. L'applicazione del regime dei neo residenti agli sportivi professionisti – 4.1 Le categorie dei redditi prodotti dagli sportivi e la loro relazione con il regime dei neo residenti – 4.2 I redditi derivanti dallo sfruttamento dei diritti di immagine – Considerazioni conclusive

---

\* Fiduciario Commercialista in Lugano, membro Ordine dei Commercialisti (OCCT) del Canton Ticino, Membro AIAS (Associazione Italiana Avvocati dello Sport), Master in Diritto & Fiscalità d'impresa, Università degli Studi, Padova e Venezia, Master in Diritto & Fiscalità dello Sport, Ipsos, Milano. E-mail: giovanniturri@hotmail.com.

## 1. *Le agevolazioni per l'ingresso di risorse umane in Italia e la loro base legale di riferimento*

L'art. 1, comma 152, della Legge n. 232 dell'11 dicembre 2016 (Legge di Bilancio 2017), ha introdotto una serie di misure volte a far entrare in Italia cittadini ad elevato reddito e ad elevata capacità di spesa sul modello di istituti analoghi già presenti in alcuni Paesi europei, principalmente in Svizzera con il regime della tassazione secondo il dispendio e nel Regno Unito con il regime dei domiciliati non residenti.<sup>1</sup>

Si tratta di istituti giuridici già a regime, consolidati da decenni e che hanno consentito di intercettare imponibili, investimenti e consumi che, altrimenti, non sarebbero mai arrivati nei citati Paesi.

Il primo intervento, in questo è quello che introduce l'articolo 24-bis del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (di seguito "Tuir"), rubricato "*Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia*", consentendo ai soggetti titolari di grandi patrimoni che non sono stati residenti in Italia in nove su dieci periodi d'imposta precedenti a quello di esercizio dell'opzione di usufruire, solo ed esclusivamente sui redditi di fonte estera, di una tassazione sostitutiva pari ad euro 100'000 annui per una durata di quindici anni, in luogo della tassazione ordinaria, alla quale vengono applicate le progressive aliquote IRPEF.

Successivamente, con il Decreto Legge n. 34 del 30 aprile 2019 convertito in Legge n. 58 del 28 giugno 2019 (di seguito "*Decreto Crescita*") sono stati introdotti e potenziati altri interventi aventi lo scopo di far rientrare risorse umane in Italia e, segnatamente:<sup>2</sup>

- il regime degli impatriati disciplinato dall'articolo 5 quater del "*Decreto Crescita*";
- il regime degli sportivi professionisti disciplinato dall'articolo 5 quater del medesimo "*Decreto Crescita*";
- il regime dei pensionati di cui all'articolo 5 bis dello stesso "*Decreto Crescita*";
- il regime dei docenti e dei ricercatori;
- il regime degli impatriati in possesso di laurea di cui all'articolo 2 dell'articolo 16 del Decreto Legislativo 14 settembre 2015 n.147 che non è stato toccato dalle modifiche di cui al "*Decreto Crescita*".

Quanto alla prassi di riferimento, non essendo stati emanati al momento di scrivere le presenti note ulteriori chiarimenti, per quanto riguarda il regime dei "*neo residenti*" e degli "*impatriati*" valgono le considerazioni di cui alla Circolare

<sup>1</sup> F. BACCAGLINI, *Analisi comparata del regime globalista svizzero e neo residente italiano*, "Novità Fiscali" rivista edita dal Centro di Competenze Tributarie della Scuola Universitaria Professionale della Svizzera Italiana, Lugano, ottobre 2018, 444; G. SCHIAVONE, *Il resident not domiciled inglese*, ivi, marzo 2019, 136.

<sup>2</sup> G. PARENTE - A. LONGO - A. TOMASSINI, *Sei bonus fiscali per conquistare gli italiani in fuga all'estero* in "*Il Sole 24 Ore*", 8 luglio 2019.

n. 17/E emanata dall'Agenzia delle Entrate in data 23 maggio 2017, fermo restando il fatto che, come indicato nel summenzionato documento di prassi, le due agevolazioni non possono essere cumulate in capo allo stesso contribuente nel medesimo periodo di imposta.<sup>3</sup>

## 2. *Caratteristica fondamentale per l'accesso all'agevolazione: la residenza in Italia*

Le agevolazioni, come sopra accennate, pur con formulazioni diverse, presuppongono il mantenimento della residenza in Italia da parte del soggetto che ne fruisce e richiedono, prima del trasferimento nel territorio dello Stato, il mantenimento della residenza fiscale all'estero per un periodo di tempo minimo.

Diventa, quindi, importante richiamare in questa sezione il concetto di residenza secondo il diritto tributario interno e convenzionale.

Da un punto di vista del diritto tributario interno, giova ricordare che in base all'art. 2, comma 2, Tuir un soggetto è qualificato come residente in Italia se, per la maggior parte del periodo dell'anno, 183 giorni ovvero 184 nel caso in cui l'anno sia bisestile, lo stesso:

- sia iscritto all'Anagrafe della popolazione residente in Italia, ovvero<sup>4</sup>
- abbia il domicilio nel territorio dello Stato, ossia il luogo in cui una persona ha stabilito il centro dei propri interessi vitali, personali e patrimoniali<sup>5</sup> ovvero abbia stabilito la residenza ai sensi del codice civile nel territorio dello Stato intendendo, da un punto di vista operativo, l'abituale e volontaria dimora in un dato luogo.<sup>6</sup>

Normalmente, per la definizione del concetto di residenza nei Trattati contro le doppie imposizioni c'è un rinvio alle legislazioni interne dei due Stati contraenti. L'articolo 4 del Modello OCSE di Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni ("Modello OCSE") infatti, prevede un rinvio alle legislazioni interne dei due Stati contraenti non dettando, infatti, autonomi criteri in base ai quali la persona vada considerata residente.

È possibile, pertanto, che un soggetto sia considerato residente da entrambi gli Stati, i casi di sovrapposizione di residenza fiscale sono risolti mediante le "tie breaker rules" di cui al paragrafo 2 dell'articolo 4 del Modello OCSE.

Queste regole consentono di risolvere i casi di doppia imposizione e si applicano in maniera gerarchica e di sostituzione ossia si applica il primo criterio

---

<sup>3</sup> Per un'analisi completa del documento di prassi mi si permetta di rinviare a G. TURRI, *Le agevolazioni per attrarre in Italia cittadini ad alto reddito e ad elevata specializzazione* in "Diritto & Pratica Tributaria" n. 6/2018, 2756.

<sup>4</sup> Sul punto, si veda la giurisprudenza citata da M. TENORE, *Il regime fiscale dei neo residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico* in "Rivista di Diritto Tributario", 2019, IV, 32, in particolare la nota 3.

<sup>5</sup> Sul punto, si veda la giurisprudenza citata da M. TENORE, *Il regime fiscale dei neo residenti. Uno sguardo al settore professionistico*, op. cit., 33, nota 4.

<sup>6</sup> Sul punto, si veda la giurisprudenza citata da M. TENORE, *Il regime fiscale dei neo residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico*, op. cit., 33, nota 5.

ed i criteri seguenti si applicano ove i precedenti non siano in grado di individuare una sola residenza:

- primo criterio – abitazione permanente ossia si deve individuare il luogo in cui il soggetto ha sistemato ed utilizzato l’abitazione per proprio uso personale intendendo con tale locuzione la disponibilità continuativa e non occasionale dell’abitazione la quale può essere posseduta a qualsiasi titolo in proprietà o in affitto a condizione che la persona la mantenga allo scopo di avere a disposizione una dimora in modo permanente e non in modo tale da rendere evidente l’intenzione di stabilirsi per brevi periodi di tempo;<sup>7</sup>
- centro degli interessi vitali che corrisponde al luogo in cui le relazioni personali ed economiche dell’individuo sono particolarmente strette ossia le relazioni familiari, l’occupazione, le attività politiche e sociali, la partecipazione alla vita culturale e sociale, il luogo di amministrazione delle proprietà;<sup>8</sup>
- soggiorno abituale in questo caso il requisito rilevante è l’abitudine e non la prevalenza per cui sarà necessario compiere un confronto tra il periodo di soggiorno del soggetto nei due paesi per, poi, determinare in quale dei due Stati la persona soggiorna abitualmente;<sup>9</sup>
- nazionalità ossia di quale dei due Stati il soggetto è cittadino;

Nei casi in cui dovesse persistere la doppia imposizione, i due Stati faranno del loro meglio per risolvere la questione in modo amichevole.

### 3. *Il regime dei neo residenti*

L’agevolazione per i neo-residenti<sup>10</sup> deroga al principio dell’imposizione secondo il reddito mondiale del contribuente (“*worldwide principle*”), secondo il quale “*l’imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto formato per i residenti da tutti i redditi posseduti*”<sup>11</sup> disponendo una tassazione sostitutiva forfettaria dei redditi prodotti all’estero, a prescindere dall’effettiva entità, fermo restando l’applicazione del regime ordinario dei redditi prodotti in Italia.

<sup>7</sup> Il Commentario Ocse all’articolo 4 definisce l’abitazione permanente come “*il luogo in cui la persona ha sistemato ed utilizzato l’abitazione per proprio uso permanente*” ed il Nuovo Commentario al Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni approvato in data 21 dicembre 2017 all’articolo 4 specifica che in tutte le ipotesi in cui l’immobile sia stato concesso in locazione o comunque messo a disposizione di terzi con questo escludendo il potere di disposizione del proprietario sul bene stesso e lo stesso non assumerà rilievo ai fini della localizzazione della dimora abituale del contribuente.

<sup>8</sup> Nel caso in cui il soggetto abbia stabilito in un Paese le relazioni personali ed in un altro quelle economiche si ritiene possa darsi prevalenza alle relazioni personali, in senso contrario Commissione Trb. Reg. di Genova sentenza n. 87 del 13 luglio 2012.

<sup>9</sup> Tale criterio fa rinvio ad un concetto simile a quello civilistico di cui all’articolo 43 comma 2 del Codice Civile.

<sup>10</sup> Per un’analisi completa dell’istituto, si permetta di rinviare a TURRI, Le agevolazioni per attrarre in Italia cittadini ad alto reddito e ad elevata specializzazione in “Diritto & Pratica Tributaria” n. 6/2018, 2756 – 2797.

<sup>11</sup> Articolo 3, comma 1, Tuir.

I contribuenti che optano per questo regime speciale pagano, quindi, un'imposta pari ad euro 100.000 senza la necessità di dichiarare i loro redditi di fonte estera. Per ogni familiare al seguito l'imposta sostitutiva è pari ad euro 25.000.

I redditi di fonte italiana sono invece tassati ordinariamente.

L'imposta deve essere versata, in un'unica soluzione, dal contribuente che ha esercitato l'opzione in un'unica soluzione entro il termine di scadenza dei versamenti delle imposte per il periodo d'imposta cui si riferisce. Il termine è tassativo, ciò significa che il contribuente non potrà beneficiare di proroghe come anche non potrà avvalersi dell'istituto del "*ravvedimento operoso*" che consente di sanare, ora per allora, errori od omissioni.

Per quanto concerne le modalità di applicazione, si osserva in particolare che:

- l'opzione richiede il trasferimento della residenza fiscale in Italia del soggetto che esercita l'opzione;<sup>12</sup>
- l'opzione si intende tacitamente rinnovata di anno in anno;<sup>13</sup>

<sup>12</sup> La Relazione illustrativa al disegno di legge che introduceva il regime dei "*neo residenti*" aveva previsto che fossero escluse dalla possibilità di esercitare l'opzione per il regime fiscale speciale le persone fisiche che sono state considerate residenti ai sensi del comma periodo in maniera letterale, la conseguenza pratica sarebbe stata che dovevano essere considerati esclusi tout court dal regime dei neo-residenti tutti i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati nel Decreto Ministeriale del 4 maggio 1999 e successive modifiche, che comprende, ancora, sia la Svizzera che il Principato di Monaco. Tuttavia, a ben vedere, tale interpretazione appariva particolarmente restrittiva dal momento che la norma sub iudice, il comma 2-bis, non postula una presunzione assoluta, ma una presunzione relativa dal momento che è data possibilità al contribuente di provare che il trasferimento all'estero è sostanziale e non di "*facciata*" cioè posto in essere unicamente per fruire di regimi fiscali particolarmente favorevoli rispetto a quello italiano. Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate pubblicato l'8 marzo 2017 ha definitivamente chiarito la questione infatti, al para. 1.6, si prevede espressamente che la possibilità dell'istanza di interpello volta ad ottenere il parere favorevole dell'Amministrazione Finanziaria all'applicazione del regime dei neo residenti, che sarà analizzata approfonditamente infra, sia presentata anche "*nell'ipotesi di applicabilità della presunzione di cui all'articolo 2 comma 2 bis del Tuir*". 2-bis", cioè in Stati o territori aventi regime fiscale privilegiato. Interpretando il sopraccitato periodo in maniera letterale, la conseguenza pratica sarebbe stata che dovevano essere considerati esclusi tout court dal regime dei neo-residenti tutti i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati nel Decreto Ministeriale del 4 maggio 1999 e successive modifiche, che comprende, ancora, sia la Svizzera che il Principato di Monaco. Tuttavia, a ben vedere, tale interpretazione appariva particolarmente restrittiva dal momento che la norma sub iudice, il comma 2-bis, non postula una presunzione assoluta, ma una presunzione relativa dal momento che è data possibilità al contribuente di provare che il trasferimento all'estero è sostanziale e non di "*facciata*" cioè posto in essere unicamente per fruire di regimi fiscali particolarmente favorevoli rispetto a quello italiano. Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate pubblicato l'8 marzo 2017 ha definitivamente chiarito la questione infatti, al para. 1.6, si prevede espressamente che la possibilità dell'istanza di interpello volta ad ottenere il parere favorevole dell'Amministrazione Finanziaria all'applicazione del regime dei neo residenti, che sarà analizzata approfonditamente infra, sia presentata anche nell'ipotesi di applicabilità della presunzione di cui all'art. 2 comma 2 bis del Tuir.

<sup>13</sup> Come previsto dal paragrafo 6 della Circolare dell'Agenzia delle Entrate 17/E/2017.

- è possibile che il neo-residente possa revocare<sup>14</sup> ovvero cessare<sup>15</sup> l'opzione effettuata.

Si deve, inoltre, evidenziare sul punto che il comma 3 dell'art. 24-bis TUIR pone un obbligo a carico delle persone fisiche che chiedono l'applicazione del regime di indicare la *“giurisdizione o le giurisdizioni in cui hanno avuto l'ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione”*. Tale previsione ha come *ratio* il fatto di permettere all'Agenzia delle Entrate di compiere le proprie verifiche circa l'effettiva residenza all'estero in almeno nove dei dieci periodi d'imposta precedenti il trasferimento, avvalendosi degli strumenti di cooperazione amministrativa come successivamente specificato nello stesso comma. Infatti, per espressa previsione normativa, l'Agenzia delle Entrate procederà con la trasmissione delle informazioni inviate dal contribuente e finalizzate alla verifica delle condizioni per l'applicazione del regime dei neo-residenti *“alle autorità fiscali delle giurisdizioni indicate come luogo di ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di tale opzione”*.<sup>16</sup>

<sup>14</sup> Dal momento che si tratta di una scelta facoltativa del contribuente, l'opzione per il regime fiscale agevolativo qui in commento è liberamente revocabile anche prima della scadenza prevista dalla norma e sia il contribuente principale sia il familiare che ha goduto dell'estensione sono pienamente legittimato a farlo con le stesse modalità con le quali è stata effettuata l'opzione. La revoca sarà efficace ed esplicherà i suoi effetti a partire dall'anno di imposta in relazione al quale è stata effettuata in dichiarazione. La revoca viene effettuata o mediante indicazione diretta in dichiarazione dei redditi o, se il soggetto non è tenuto alla sua compilazione e presentazione inviando apposita comunicazione secondo le modalità operative contenute nel para. 6.1 della Circolare 17/E/2017. È possibile anche che il contribuente revochi l'opzione per tutti i familiari o solo per alcuni e continuare a mantenere l'opzione per sé stesso. La revoca dell'opzione comporta per le persone escluse la sottoposizione del reddito secondo le normali aliquote progressive Irpef ed eventuali addizionali vigenti nel periodo d'imposta in cui è stata effettuata la revoca.

<sup>15</sup> Come indicato dal paragrafo 6 della Circolare dell'Agenzia delle Entrate, il regime cessa in ogni caso decorsi i quindici anni dal primo periodo d'imposta di validità dell'opzione come peraltro indicato nel comma 3 dell'articolo 24 bis Tuir per cui ne deriva che il legislatore ha previsto, per espressa disposizione normativa, una durata massima del beneficio escludendo la possibilità di rinnovo del regime a scadenza. A titolo di esempio, se il soggetto trasferisce la residenza fiscale in Italia nel 2017 potrà beneficiare dell'imposta sostitutiva a decorrere da tale annualità fino al 2031 incluso e non vi è la possibilità di rinnovare l'opzione per i periodi d'imposta successivi. Da un punto di vista operativo, la cessazione del regime comporta, in prima battuta, che i redditi esteri concorrano alla formazione del reddito complessivo del soggetto residente e scontare l'Irpef secondo le aliquote progressive vigenti e le eventuali addizionali ed, in seconda battuta, che lo spirare dei quindici anni ha ripercussioni sui familiari facendo venire meno l'efficacia dell'eventuale estensione dell'opzione indipendentemente dal periodo per il quale gli stessi hanno fruito del regime.

<sup>16</sup> Come osservato in dottrina (M. TENORE, *Il regime fiscale dei neo-residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico*, op. cit., 40) la situazione assumerebbe contorni diversi qualora la contestazione nello Stato estero non si limiti a disconoscere la residenza italiana ma sia finalizzata ad ivi affermarne la residenza fiscale. L'effetto della contestazione, secondo l'orientamento dottrinale citato, sarebbe maggiormente ampio rispetto al caso citato in considerazione del fatto che la contestazione di residenza nello Stato estero potrebbe comportare in maniera verosimile l'imposizione in tale Stato dei redditi dello sportivo professionista su base mondiale determinando, pertanto, un conflitto di doppia residenza da risolversi in base alla disciplina convenzionale, qualora fosse applicabile.

### 3.1 *Il regime dei neo residenti: l'ambito soggettivo di applicazione*

L'ambito soggettivo di applicazione del regime dei neo-residenti è definito dai commi 1 e 6 dell'art. 24-bis TUIR dove si afferma che *“le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2 comma 2 possono optare per l'assoggettamento ad imposta sostitutiva di cui al comma 2 del presente articolo dei redditi prodotti all'estero individuati secondo i criteri di cui all'articolo 165 comma 2 a condizione che non siano state fiscalmente residenti in Italia ai sensi dell'articolo 2 per un tempo almeno pari a nove periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione.*

*Su richiesta del soggetto che esercita l'opzione di cui al comma 1, l'opzione ivi prevista può essere estesa nel corso di tutto il periodo dell'opzione a uno o più familiari di cui all'articolo 433 del codice civile purché siano soddisfatte le condizioni di cui al comma 1”.*

La norma deve intendersi parimenti applicabile tanto ai cittadini di Stati membri dell'Unione europea (UE) quanto a quelli di Stati extra-UE che intendano trasferirsi in Italia.

#### 3.1.1 *Il regime dei neo residenti: il caso dei familiari*

Per quanto concerne i familiari del richiedente, per quanto riguarda i familiari del richiedente valgono le seguenti considerazioni.

Il comma 6 dell'art. 24-bis Tuir consente di estendere il regime fiscale speciale anche ai propri familiari. Per questi soggetti, come detto, l'imposta ammonta ad euro 25.000 per anno ciascuno a condizione che:

- rispettino le medesime condizioni del richiedente principale;
- rientrino tra i soggetti che sono qualificati come familiari in base all'art. 433 del codice civile, ossia il coniuge, i figli anche adottivi o in mancanza i discendenti prossimi, i genitori e, in loro mancanza, gli ascendenti prossimi e gli adottanti, i generi e le nuore, i suoceri, i fratelli e le sorelle germani o unilaterali con precedenza dei germani.

Sul punto, giova ricordare che la cessazione degli effetti, così come la revoca dell'opzione e la decadenza dal regime del soggetto principale comportano la cessazione degli effetti dell'opzione anche rispetto ai familiari. Tuttavia, è previsto che il familiare possa esercitare un'opzione autonoma con efficacia per i periodi d'imposta residui fino ad un totale di quindici periodi d'imposta computando anche le annualità in cui tali soggetti hanno goduto del regime come familiari.

#### 3.1.2 *Il regime dei neo residenti: il visto per gli investitori*

Il comma 148 ss. della Legge di Bilancio 2017 ha introdotto l'art. 26-bis nel Testo Unico dell'immigrazione di cui al Decreto Legislativo n. 286 del 25 luglio 1998

rubricato “*Ingresso e visto per investitori*” prevedendo che, ai sensi di tale articolo, anche in deroga alle quote, è consentito l’ingresso ed il soggiorno in Italia per periodi superiori a tre mesi agli stranieri che:

- effettuino in Italia un investimento o una donazione di carattere filantropico di almeno 1 milioni di euro, cifra che sale a 2 milioni di euro in caso di investimento in titoli emessi dal Governo, ma che diventano euro 500’000 in caso di investimento in *start-up* innovative;
- dimostrino di essere titolari di un patrimonio di almeno pari all’entità dell’investimento effettuato e di avere risorse sufficienti per il proprio mantenimento in Italia.

Il successivo comma 155, sempre della Legge di Bilancio 2017, ha poi demandato ad apposito decreto interministeriale la previsione di forme di agevolazione nella trattazione delle domande di visto di ingresso e di permesso di soggiorno per chi trasferisce la propria residenza fiscale in Italia ai sensi dell’art. 24-bis Tuir.

Con il Decreto Ministeriale del 21 luglio 2019, emanato di concerto dal Ministero dello Sviluppo Economico, degli Interni e degli Affari Esteri, è stata attribuita priorità alle domande presentate dai neo-residenti le quali dovranno essere evase “*con urgenza*” dalle rappresentanze diplomatiche o consolari italiane nel Paese di provenienza.

### 3.2 *I redditi agevolabili per i neo residenti*

L’art. 24-bis Tuir individua l’ambito oggettivo di applicazione della norma tramite il richiamo all’art. 165, comma 2, Tuir che fa riferimento al principio della “*lettura a specchio*” come precisato dall’art. 23 Tuir.

Si tratta, in sostanza, di una serie di regole e condizioni che consentono di determinare la fonte del reddito italiana od estera.

In particolare, l’art. 23 Tuir prevede:

- le condizioni ed i requisiti affinché determinati redditi si qualificano di “*fonte italiana*” disponendo testualmente, al comma 1, che “*ai fini dell’applicazione dell’imposta nei confronti dei soggetti non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato*”. A titolo di esempio si considerano di “*fonte italiana*”
  - a) i redditi fondiari
  - b) i redditi di capitale corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, con esclusione degli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali
  - c) i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell’articolo 50
  - d) i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato;
- un ulteriore elenco di redditi che a prescindere dalle condizioni del primo comma “*si considerano prodotti nel territorio dello Stato se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio*

stesso di soggetti non residenti". A titolo di esempio, secondo quanto disposto dal comma 2 dell'articolo 23 si considerano come prodotti in Italia a) le pensioni, gli assegni ad esse assimilati e le indennità di fine rapporto di cui alle lettere a), c), d), e) del comma 1 dell'articolo 16 del TUIR b) i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere c), c bis) f), h), h-bis), i) e l) comma 1 dell'articolo 47 del TUIR b) i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere c), c-bis), f), h), h-bis), i) e l) del comma 1 dell'articolo 47 TUIR c) i compensi corrisposti alle imprese, società o enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate per loro conto nel territorio dello Stato.

Alla luce della presunzione di produzione in Italia dei redditi di cui all'art. 23, comma 2, TUIR si pone il problema se tali redditi tra cui rientrano, a titolo di esempio, gli interessi derivanti da conti correnti bancari esteri e le plusvalenze da cessione di partecipazioni estere negoziate siano soggette a tassazione ai sensi dell'art. 24-bis TUIR.

La questione deve essere esaminata con riferimento alla prassi emanata dall'Agenzia delle Entrate, in particolare la Circolare 9/E del 2015, dove è stato chiarito che la presunzione di produzione in Italia dei redditi ex art. 23, comma 2, Tuir non è di per sé idonea a superare il criterio del "*collegamento oggettivo tra la fonte produttiva dei medesimi redditi e il territorio dello Stato*" tanto da non pregiudicare il diritto al credito d'imposta per le imposte assolute all'estero con riferimento a tali elementi reddituali.

Di conseguenza, come evidenziato in dottrina, appare corretto interpretare la norma in commento nel senso che l'applicazione dell'articolo 24 bis del Tuir si estende anche ai redditi presuntivamente considerati di fonte italiana di cui all'articolo 23 comma 2 del Tuir.<sup>17</sup>

Prima di terminare l'esposizione circa l'ambito oggettivo di applicazione della norma ossia i redditi agevolabili, resta da chiarire l'aspetto dei redditi maturati in periodi di imposta precedenti all'applicazione del regime ossia la possibilità che il contribuente percepisca nel corso di uno o più periodi di validità dell'opzione un reddito di fonte estera ovvero "maturato" quando era ancora residente all'estero.

In tale ipotesi, si dovrà, in via preliminare, fare riferimento alla determinazione del momento impositivo in base alla normativa domestica di riferimento della singola categoria reddituale ossia cassa ordinaria/allargata vs competenza.

Il caso emblematico è rappresentato dai redditi di lavoro dipendente a maturazione pluriennale ad esempio i trattamenti di fine rapporto di lavoro, le *stock options*, i piani azionari per i dipendenti. In questo caso, nessun dubbio sussiste circa il momento imponibile (principio di cassa), tuttavia, l'individuazione della fonte del reddito – italiana o estera – non è possibile che possa prescindere dalla

<sup>17</sup> C. GIAMBANCO, *La flat tax per i nuovi residenti*, Relazione tenuta all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili di Roma il 17 maggio 2018.

valutazione del collegamento oggettivo tra la fonte produttiva dei medesimi redditi ed il territorio dello Stato.

Si renderà, quindi, necessario osservare i periodi di maturazione del reddito e la relativa fonte in ciascuno di essi in modo da determinare l'eventuale quota di reddito di fonte italiana che non beneficerebbe del regime dei neo residenti.

Un'altra criticità che emerge, per quanto riguarda l'individuazione dei redditi agevolabili ai fini dell'applicazione del regime dei neo residenti è quella relativa all'applicabilità del regime speciale ai redditi prodotti/maturati prima del 2017, data di entrata in vigore della norma.

### 3.2.1 *Il caso delle plusvalenze*

Il legislatore ha inserito all'interno del regime dei neo-residenti una clausola generale anti-abuso nei confronti delle plusvalenze realizzate su partecipazioni qualificate ai sensi dell'art. 67, comma 1, TUIR, ovvero a quelle partecipazioni per effetto delle quali il contribuente abbia una percentuale di voto superiore al 2% o al 20% quando lo strumento finanziario non è quotato su mercati regolamentati oppure una partecipazione al capitale superiore al 5% o al 25% quando lo strumento finanziario non è quotato su mercati regolamentati. Infatti, ai sensi del comma 1 dell'art. 24-bis Tuir, l'imposta sostitutiva non si applica ai redditi derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate quando siano realizzate nei primi cinque periodi d'imposta di validità dell'opzione, di conseguenza, tali redditi rimangono soggetti al regime ordinario di imposizione di cui all'art. 68, comma 3, Tuir.

### 3.3 *Il regime dei neo residenti: il country picking*

Ai sensi del comma 5 dell'art. 24-bis Tuir il regime di tassazione dei neo-residenti permette di "*non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva con riferimento ai redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri*", con tale previsione, quindi, postula la possibilità di procedere con il "*country picking approach*" le cui ragioni potrebbero essere ravvisate nella volontà di:

- escludere dalla tassazione forfettaria i redditi che nel Paese della fonte (estero) beneficiano di una tassazione ridotta ovvero, della completa esenzione a condizione che siano soggetti ad imposta ordinaria nel paese di residenza Italia. È opportuno quindi valutare sia la norma domestica (del Paese estero) che le disposizioni della Convenzione internazionale contro la doppia imposizione in vigore tra l'Italia e il Paese estero in cui la fonte del reddito è localizzata;
- fruire del recupero in Italia di un credito d'imposta per le imposte già assolte all'estero, possibilità che sarebbe preclusa per i redditi coperti dall'opzione in ipotesi di tassazione estera estremamente gravosa, generando un "*basket*" di credito utilizzabile in periodi d'imposta successivi entro l'ottavo periodo di imposta ed alle condizioni previste dall'art. 165 TUIR "*carry forward*".

### 3.4 L'istanza di interpello

Il contribuente che è intenzionato ad esercitare l'opzione per il regime agevolato qui in commento è autorizzato a presentare apposita istanza di interpello.

Inizialmente tale procedura aveva un connotato obbligatorio in quanto l'art. 24-*bis*, comma 3, Tuir condizionava l'efficacia dell'opzione all'ottenimento di una risposta favorevole ad esito di specifica istanza di interpello probatorio ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. *b*, Legge n. 212 del 27 luglio 2000, l'istanza di interpello deve essere presentata entro il termine della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui veniva trasferita la residenza fiscale in Italia, con efficacia a partire da tale periodo d'imposta.

Tuttavia, successivamente, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha mutato tale iniziale orientamento assegnando alla procedura in questione carattere facoltativo, anche in presenza di situazioni rientranti nel novero della presunzione di cui all'art. 2, comma 2-*bis*, Tuir e la possibilità di accesso al regime anche a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di trasferimento della residenza

L'istanza di interpello dovrà contenere:

- i dati anagrafici e se già attribuito il codice fiscale, nonché se già residente il relativo indirizzo di residenza in Italia;
- lo *status* di non residente in Italia per un tempo almeno pari a nove periodi di imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio di efficacia dell'opzione;
- la giurisdizione o le giurisdizioni in cui ha avuto l'ultima residenza fiscale prima dell'esercizio dell'efficacia di tale opzione; tale previsione contenuta nel comma 3 dell'articolo 24 bis del Tuir appare preordinata a permettere all'Agenzia delle Entrate di compiere le proprie verifiche, in particolare circa l'effettiva residenza in almeno 9 dei 10 periodi d'imposta precedenti il trasferimento avvalendosi degli strumenti di cooperazione amministrativa infatti, per espressa previsione normativa, l'Agenzia delle Entrate procederà con la trasmissione delle informazioni inviate dal contribuente e finalizzate alla verifica delle condizioni per l'applicazione del regime dei neo residenti alle autorità fiscali delle giurisdizioni indicate come luogo di ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione;
- gli Stati o territori esteri per i quali intende esercitare la facoltà di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva ai sensi del comma 5 dell'art. 24-*bis* TUIR.

Il contribuente è tenuto ad indicare inoltre la sussistenza degli elementi necessari per il riscontro delle condizioni per l'accesso al regime dell'imposta sostitutiva qui in esame compilando l'apposita *check-list* allegata al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'8 marzo 2017 contenente gli elementi oggetto di verifica da parte dell'Agenzia delle Entrate in sede di valutazione dei requisiti soggettivi del richiedente e presentando in allegato la relativa documentazione se rilevante.

La risposta all'istanza di interpello è volta a confermare lo status di non residente in Italia del contribuente negli anni precedenti.<sup>18</sup>

Nell'ambito di tale istanza di interpello il contribuente è autorizzato a porre quesiti al fine di chiedere conferma della natura estera dei redditi in relazione alla quale il contribuente intende fruire del regime sostitutivo.

L'Amministrazione finanziaria dovrà rispondere entro 120 giorni dalla presentazione dell'istanza a cui vanno aggiunti altri 60 giorni in caso di richiesta di integrazione documentale.

Resta fermo quanto previsto dall'art. 5, comma 1, lett. f, Decreto Legislativo n. 156 del 24 settembre 2015 a mente del quale l'eventuale istanza presentata ai sensi del comma 3 dell'art. 24-bis Tuir sarà dichiarata inammissibile se è in corso un'attività di verifica.

### 3.5 *I vantaggi del regime dei neo-residenti*

I vantaggi per chi opta per il regime dei neo-residenti sono molteplici e, in particolare:

- il beneficio dura per un massimo di quindici anni;
- la tassazione è su base forfetaria pari ad euro 100'000 nei confronti del soggetto trasferito, ossia il richiedente principale e ad euro 25'000 nei confronti dei familiari per i quali il richiedente estende l'opzione;
- esenzione dagli obblighi del “*monitoraggio fiscale*” e dall'applicazione delle imposte patrimoniali ossia IVIE ed IVAFE;<sup>19</sup>
- per effetto del comma 158 dell'art. 1 Legge n. 232 dell'11 dicembre 2016 con riferimento alle successioni aperte o alle donazioni effettuate nel periodo di validità dell'opzione, l'imposta sulle successioni e donazioni è dovuta in maniera limitata ai beni ed ai diritti posseduti in Italia quando il dante causa sia un contribuente soggetto al regime dei neo-residenti. In tale ipotesi, dunque, si deroga al principio di tassazione su base mondiale secondo cui l'imposta sarebbe dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero, quando il dante causa sia residente in Italia. Una riflessione ulteriore merita il caso in cui il contribuente decida di effettuare “*l'opting out*” con riferimento a

<sup>18</sup> Sarebbe opportuno produrre una copia dell'ultimo certificato AIRE.

<sup>19</sup> In ipotesi di esclusione dei redditi prodotti in uno o più Stati estere appare dirimente comprendere se i relativi assets siano conseguentemente assoggettati anche a IVIE ed IVAFE. Infatti l'esclusione dagli obblighi ex art. 4 del d.l. 28 giugno 1990 n. 167 (“*monitoraggio fiscale*”) e l'esenzione dalle imposte patrimoniali di cui all'articolo 19 comma 13 e 18 del d.l. 6 dicembre 2011 n. 201 che ha introdotto IVIE ed IVAFE opera in base a quanto previsto dal comma 153 della Legge 232 del 2016 per i soggetti che beneficiano dell'opzione, compresi i familiari, e per tutti gli anni di validità della stessa. Un'interpretazione sistematicamente orientata dalla norma lascerebbe intendere che in caso di opting out la reviviscenza del regime ordinario operi non solo con riferimento alla tassazione dei relativi redditi ma anche rispetto all'assoggettamento ad IVIE ed IVAFE ed ai comuni obblighi di monitoraggio fiscale dei beni posseduti all'estero. In tale ipotesi, infatti, oltre alla necessità informativa assoluta dagli obblighi di monitoraggio, anche ai fini dei relativi flussi reddituali, non ci sono previsioni normative che fondino l'esenzione da IVIE e da IVAFE quando l'art. 24 bis del Tuir non trovi applicazione.

diversi Paesi. La norma, al riguardo, non si esprime anche se una lettura orientata alla ratio della legge e coerente con il contenuto dell'art. 24-bis TUIR lascia intendere che l'esenzione dall'imposta di successione e di donazione non trova applicazione nei confronti dei beni e diritti situati in Stati esteri esclusi dal regime speciale ("opting out").

#### 4. *L'applicazione del regime dei neo residenti agli sportivi professionisti*<sup>20</sup>

Prima di entrare nel merito dell'esame delle categorie di reddito proprie degli sportivi professionisti, è necessario fare una breve introduzione che abbia lo scopo di esaminare i relativi profili di territorialità.<sup>21</sup>

Il profilo di territorialità è l'aspetto determinante per stabilire se un reddito prodotto da uno sportivo professionista possa rientrare o meno nell'ambito oggettivo di applicazione della norma qui in esame in quanto, per espressa disposizione, sono esclusi i redditi di fonte italiana che continuano ad essere tassati in materia ordinaria con le aliquote progressive e relative addizionali regionali e comunali.

Per individuare la fonte estera del reddito, è richiesta la lettura "a specchio" dei criteri di territorialità di cui all'articolo 23 del Tuir che stabiliscono quando un reddito di un soggetto non residente possa essere considerato prodotto nel territorio dello Stato.

Con riferimento al caso di specie, si prenderanno in considerazione solo alcune categorie di reddito e cioè:

- i redditi di lavoro dipendente ed i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 50 del Tuir che si considerano prodotti all'estero se l'attività è prestata al di fuori dello Stato ai sensi di quanto disposto dall'articolo 23 comma 1 lettera c) del Tuir;
- i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere da c) a l) del comma 1 dell'articolo 50 del Tuir che si considerano prodotti all'estero se l'attività è esercitata all'estero in ossequio al principio contenuto nel comma 2 dell'articolo 23 del Tuir;
- i redditi di lavoro autonomo che si considerano prodotti all'estero se l'attività è esercitata all'estero in ragione di quanto disposto dall'articolo 23 comma 1 lettera d) del Tuir;

<sup>20</sup> Tale tema è stato approfondito da M. TENORE, *Il regime fiscale dei neo residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico*, op. cit. e dallo stesso Autore in *Riflessioni sull'applicabilità del regime dei neo residenti agli sportivi professionisti* in "Rivista di Diritto Tributario on line" 2018 para. 3 e in *Brevi riflessioni in merito all'applicabilità del regime dei neo residenti agli sportivi professionisti* in "Novità Fiscali" rivista edita dal Centro di competenze tributarie della Scuola Universitaria Professionale della Svizzera italiana, Lugano, n. 10/2018, 434-437. Si veda anche su questo tema si veda anche la relazione di S. TRETTEL - M. TENORE, *Il regime del 24 bis del Tuir. L'applicabilità agli sportivi professionisti* tenuta a Milano il 20 maggio 2019 nell'ambito dell'incontro mensile della sezione italiana dell'*International Fiscal Association*.

<sup>21</sup> Per un'analisi approfondita del concetto di territorialità si veda G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2004.

- i redditi diversi che si considerano prodotti all'estero se riferiti ad attività e beni all'estero di cui all'art. 23 comma 1 lettera f) del Tuir, tralasciando, di contro, i redditi che non riguardano direttamente l'attività sportiva ossia i redditi fondiari, i redditi da capitale e quelli d'impresa.

#### 4.1 *Le categorie dei redditi prodotti dagli sportivi e la loro relazione con il regime dei neo residenti*

Già nei momenti immediatamente successivi all'emanazione dell'agevolazione sui "neo residenti" sulla stampa non solo sportiva si è cominciato a far girare il concetto secondo il quale i principali beneficiari del provvedimento agevolativo fossero gli sportivi ma, leggendo attentamente la norma, non è proprio così.

Tuttavia, prima di esaminare l'applicabilità o meno del regime agevolativo dei neo residenti agli sportivi professionisti, è necessario capire quali tipologie di reddito producono questi soggetti ossia:

- redditi di lavoro dipendente di cui all'art. 49 del Tuir se l'attività resa si inquadra in un rapporto di lavoro dipendente;
- redditi di lavoro autonomo di cui all'art. 53 del Tuir nei casi in cui l'attività non si inserisce in un rapporto di lavoro dipendente e non rientri tra quelle disciplinate dall'art. 2 della Legge 23 marzo 1981 n. 91 la quale dispone che *"ai fini dell'applicazione della presente legge sono sportivi professionisti gli atleti, gli allenatori, i direttori tecnici e sportivi ed i preparatori atletici che esercitano l'attività sportiva a titolo oneroso con carattere di continuità nell'ambito delle discipline regolamentate dal CONI e che conseguono la qualificazione delle federazioni sportive nazionali secondo le norme emanate dalle federazioni stesse con l'osservanza delle direttive stabilite dal CONI per la distinzione dell'attività dilettantistica da quella professionistica"*,<sup>22</sup>
- redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 50, comma 1, lettera c bis del Tuir in ragione della presunzione normativa di cui all'art. 15 della Legge 23 marzo 1981 n. 91 che è applicabile agli sportivi professionisti autonomi che svolgono una disciplina regolamentata ai sensi di quanto disposto dalla Legge 23 marzo 1981 n. 91 e precisamente dall'art. 2.<sup>23</sup>

<sup>22</sup> M. LOGOZZO, *La tassazione degli atleti professionisti* in V. Uckmar, *Lo Sport e il Fisco*, Cedam, Padova, 2016 para 2.1 secondo il quale è possibile considerare e definire uno sport come professionistico solo se la Federazione di appartenenza ha introdotto ed optato per tale qualificazione.

<sup>23</sup> Secondo M. PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2004, 785 i compensi per i diritti di immagine dovrebbero ascrivere tra i redditi di lavoro autonomo di cui all'articolo 53 comma 2 lettera b) del Tuir derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno nel presupposto che l'Amministrazione Finanziaria con la risoluzione 12/E del 9 febbraio 2004 non ha operato alcuna distinzione tra opere dell'ingegno e diritti connessi ai fini dell'applicazione delle disposizioni convenzionali. L'impossibilità di ricondurre i compensi per l'utilizzazione economica di diritti connessi alla fattispecie di cui all'art 53 comma 2 lettera b) del Tuir trova supporto oltre

Tutto questo premesso e considerato, per le categorie reddituali di cui sopra si possono fare le seguenti considerazioni.

Di sicuro, non ne possono trarre vantaggio i calciatori professionisti dal momento che un calciatore che milita in club calcistico italiano produce reddito da lavoro dipendente che, per la quasi totalità, è prodotto sul territorio italiano e, come tale, escluso dal regime sostitutivo qui in esame.

Di conseguenza, per i calciatori l'applicabilità del regime in esame si potrebbe circoscrivere solamente ai bonus corrisposti dal club calcistico a fronte della vittoria in una competizione internazionale a patto e condizione che la finale venga disputata in territorio estero oppure, in via subordinata, bonus non relativi ad una vittoria in una competizione internazionale ufficiale ma a tornei svolti all'estero cui la squadra italiana partecipa.

Restando esclusi gli sportivi che producono reddito da lavoro dipendente, per esclusione, rientrano nella categoria di coloro che producono reddito da lavoro autonomo i tennisti, i nuotatori, i piloti di Formula 1 in considerazione del fatto che questi non producono reddito da lavoro dipendente poiché non esiste un rapporto di lavoro dipendente ed inoltre non appartengono a Federazioni affiliate al Coni per cui non rientrerebbero mai nella categoria degli sportivi professionisti di cui all'articolo 2 della Legge 23 marzo 1981 n.91 restando esclusi anche dalla categoria di coloro che producono redditi assimilati ai redditi da lavoro dipendente.

La categoria degli sportivi professionisti "*autonomi*" è sicuramente maggiormente ampia ed è possibile affermare che proprio questa categoria è quella che potrebbe essere considerata come quella ideale per l'applicazione di tale regime sostitutivo.

Per tale categoria di sportivi la lettura "*a specchio*" dell'articolo 23 conduce a considerare redditi esteri i compensi riferiti alle prestazioni sportive svolte al di fuori del territorio italiano, quindi, come osservato in dottrina,<sup>24</sup> per gli sportivi che producono redditi di lavoro autonomo si possono porre alcune questioni peculiari alla tipologia reddituale cioè, come evidenziato dal citato orientamento dottrinale, il tema dell'allocazione territoriale del reddito e la rilevanza dei costi sostenuti dallo sportivo professionista per i quali non esiste un collegamento diretto tra il costo ed il reddito estero.

Aderendo alla dottrina citata, la ripartizione tra il reddito prodotto in Italia e quello prodotto all'estero potrebbe essere effettuata secondo il criterio di cui alla Risoluzione n. 79/E del 2006.

---

che nell'attuale lettera della norma anche nell'evoluzione storica della stessa giacché nel Tuir del 1986 era stata soppressa la locuzione "e simili" in precedenza contenuta nell'articolo 49 comma 3 lettera b) del Decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 29 settembre 1973 "*redditi derivanti dall'utilizzazione economica di marchi di fabbrica e di commercio e dalla utilizzazione economica di opere dell'ingegno, invenzioni industriali e simili*".

<sup>24</sup> M. TENORE, *Il regime fiscale dei neo residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico*, op. cit., 32.

Tale risoluzione, peraltro decisamente datata e non risulta che l'Amministrazione Finanziaria sia intervenuta con pronunce di prassi più recenti, ha riguardato la tassazione in Italia delle remunerazioni corrisposte ad uno sportivo professionista, un ciclista, il quale era legato ad una società italiana con un contratto di lavoro di tipo subordinato.

Nel contratto di lavoro vi era la specifica menzione che il compenso era costituito da una remunerazione unitaria non riferita alle singole unità di gara rendendo di fatto necessaria l'individuazione di un criterio per individuare la quota imponibile in Italia perché afferente alle prestazioni rese nel territorio dello Stato da quella afferente alle prestazioni estere e dunque non imponibile in ragione della disciplina convenzionale.

Avendo a riferimento quanto precede, l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione in commento, ha ritenuto di "*ripartire il compenso contrattuale in relazione al rapporto tra le giornate di gara svolte in Italia e quelle svolte all'estero*". Il medesimo criterio dovrebbe trovare applicazione anche nei casi summenzionati al fine di allocare il reddito complessivo tra prodotto in Italia e prodotto all'estero. Resta tuttavia incerto se l'allocazione territoriale del reddito debba tenere conto anche delle attività propedeutiche alla prestazione sportiva quale ad esempio le attività di allenamento, aspetto su cui la risoluzione citata anche se, ad avviso di chi scrive, condividendo la dottrina di riferimento, sarebbe opportuno che l'Amministrazione Finanziaria intervenisse con dei chiarimenti.

Il secondo tema da affrontare con riguardo alla categoria degli sportivi professionisti "*lavoratori autonomi*" è quello riguardante la rilevanza dei costi sostenuti dallo sportivo professionista per i quali non esiste un collegamento diretto tra il costo ed il reddito estero.

In particolare, con riferimento a tale aspetto, la dottrina<sup>25</sup> si è chiesta se tali costi rilevano in misura pari alla proporzione tra reddito estero e reddito soggetto a tassazione su base ordinaria in quanto escluso dal regime sostitutivo, come ad esempio nel caso in cui uno sportivo sostenga un costo per la partecipazione ad una competizione internazionale che si svolge per una parte in Italia e per l'altra parte all'estero. Considerato che ricadono, per espressa previsione normativa nell'ambito oggettivo di applicazione della norma, solo i redditi ricavati da partecipazioni a competizioni estere, il citato orientamento dottrinale ritiene che, per quanto concerne i costi, sia necessaria un'allocazione secondo la proporzione tra reddito di fonte estero e reddito di fonte italiana.

Tuttavia, sul punto, la dottrina di riferimento<sup>26</sup> evidenzia che tale conclusione volta a limitare la deducibilità dei costi riferibili all'attività esercitata incontrerebbe un limite nell'assenza di una disposizione specifica del tenore analogo a quanto contenuto nell'articolo 109 comma 5 del Tuir ed anche in questo caso

<sup>25</sup> M. TENORE, *Il regime fiscale dei neo residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico* in "Rivista di Diritto Tributario", op. cit., 32.

<sup>26</sup> M. TENORE, *Il regime fiscale dei neo residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico*, op. cit., 32.

sarebbe opportuno un intervento legislativo mirato a fare chiarezza, che, ad oggi, manca.

In aggiunta a quanto precede, una questione ulteriore si presenta allorché un soggetto residente in Italia corrisponda redditi di lavoro autonomo soggetti alla ritenuta d'acconto del 20% ai sensi dell'articolo 25 comma 1 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 29 settembre 1973. In tali casi il prelievo a titolo di acconto ove applicato dovrà costituire oggetto di rimborso.

Prima di terminare questa sezione dedicata all'analisi dei redditi prodotti dagli sportivi in relazione all'applicazione prevista per i neo residenti, resta da analizzare la macro area degli sportivi che producono un reddito assimilato al reddito da lavoro dipendente ossia degli sportivi professionisti che appartengono ad una federazione affiliata al Coni e che intrattengono un rapporto di lavoro autonomo secondo quanto previsto dall'articolo 3, comma 2, della Legge n.91 del 23 marzo 1981 ed oggetto di chiarimenti da parte dell'Amministrazione Finanziaria con la Risoluzione 79/E del 16 giugno 2016 ed in questa categoria, come evidenziato dalla giurisprudenza di legittimità e dalla prassi ministeriale, sia pure decisamente datata,<sup>27</sup> dovrebbero rientrare anche gli sportivi che percepiscono compensi a fronte di attività di carattere episodico rese a favore della Federazione nazionale.

Per questa categoria di sportivi, come evidenziato in dottrina,<sup>28</sup> la lettura dell'articolo 23 implica che il reddito che il reddito, affinché possa essere considerato come prodotto all'estero, se corrisposto da un soggetto pagatore estero cioè non residente. Il criterio della residenza del soggetto pagatore sembra prevalere, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione in esame, anche sul criterio del luogo di svolgimento dell'attività tipicamente individuato dalle convenzioni internazionali per eliminare le doppie imposizioni.

Di conseguenza, lo sportivo professionista che trasferisce la residenza in Italia per affiliarsi ad un club sportivo residente non potrebbe, secondo l'orientamento dottrinale citato, richiedere ed usufruire i benefici dei neo residenti anche nel caso in cui l'attività sportiva venga resa prevalentemente all'estero, anche su questo aspetto, chiarimenti da parte dell'Amministrazione Finanziaria sarebbero quanto mai opportuni.

#### *4.1.1 L'applicazione delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni e l'eventuale tassazione all'estero*

Al momento dell'emanazione della disciplina sui neo residenti, il principale dubbio era se il contribuente ed eventualmente i familiari potessero essere considerati residenti ai sensi dell'articolo 4 del Modello di Convenzione contro le

<sup>27</sup> Si veda la giurisprudenza e la prassi ministeriale citata da M. TENORE, *Il regime fiscale dei neo residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico*, op. cit., 32 e nota 23.

<sup>28</sup> M. TENORE, *Il regime fiscale dei neo residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico*, op. cit., 32.

doppie imposizioni e, quindi, poter fruire dei benefici delle Convenzioni internazionali.<sup>29</sup>

Il dubbio è stato fugato espressamente con la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 17/E/2017 dove, al paragrafo 7, è stato previsto che i neo residenti sono “*fully liable to tax*” sia per i redditi di fonte italiana tassati secondo l'ordinario regime italiano che per i redditi di fonte estera, tassati secondo la tassazione forfetaria qui in commento.<sup>30</sup>

L'Agenzia delle Entrate corrobora questa affermazione con il fatto che l'articolo 24 bis definisce la tassazione dei neo residenti come un'imposta sostitutiva sui redditi di fonte estera di conseguenza, secondo gli estensori del citato documento di prassi, si qualificherebbe come un'imposta sui redditi che rientra nel campo di applicazione dell'articolo 2 del Modello Ocse.

Tuttavia, come previsto espressamente nella summenzionata Circolare la residenza convenzionale è verificata “*salvo il caso in cui le singole Convenzioni di volta in volta applicabili dispongano diversamente*”. A tale proposito, il caso emblematico di questa situazione analizzato e citato in dottrina<sup>31</sup> è quello della Convenzione internazionale tra Italia e Svizzera dove al paragrafo 5, lettera b, dell'articolo 4 si afferma che “*non è considerata residente di uno Stato contraente una persona fisica che non è assoggettata alle imposte generalmente riscosse nello Stato contraente di cui sarebbe residente secondo le disposizioni che precedono per tutti i redditi generalmente imponibili*

<sup>29</sup> S. LOCONTE - A. CORDASCO, *Le precisazioni dell'Agenzia delle Entrate nella Circ. 17/E sul nuovo regime agevolato. Neo - residenti a tutti gli effetti* in “Italia Oggi”, 29 maggio 2017; G. SASSU, *La tassazione forfetaria degli HNWI neo - residenti in Italia. Agevolazioni per attrarre investimenti esteri e in particolare incentivare la residenza fiscale in Italia di contribuenti provenienti dall'estero* in “Novità Fiscali” rivista edita dal Centro di Competenze Tributarie della Scuola Universitaria Professionale della Svizzera Italiana, Lugano, ottobre 2018, 432; F. BACCAGLINI, *Analisi comparata del regime globalista svizzero e neo residente italiano*, “Novità Fiscali” rivista edita dal Centro di Competenze Tributarie della Scuola Universitaria Professionale della Svizzera Italiana, Lugano, ottobre 2018, 452; M. TENORE, *Il regime fiscale dei neo residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico*, op. cit. 32, mi si permetta inoltre di rinviare a G. TURRI, *Le agevolazioni per attrarre in Italia cittadini ad alto reddito e ad elevata specializzazione* in “Diritto & Pratica Tributaria” n. 6/2018, 2756.

<sup>30</sup> S. MAYR, *L'imposta sostitutiva per i redditi esteri per le persone che trasferiscono la propria residenza in Italia ovvero un pugno di dollari di tasse per milioni di redditi* in “Bollettino Tributario” n.1/2017, 14-15 secondo il quale è comunque necessario valutare la posizione dello Stato della fonte del reddito della fonte del reddito in merito all'applicazione della Convenzione con l'Italia sia sotto il profilo oggettivo che soggettivo, sotto quest'ultimo profilo, lo Stato della fonte a volte richiede che il reddito sia soggetto a tassazione nello Stato di residenza con lo scopo di evitare una doppia imposizione. Tuttavia, per completezza di informazione, occorre precisare che alcuni regimi speciali come, ad esempio, quello spagnolo o australiano che non prevedono alcuna forma di tassazione dei redditi estera non permettono al soggetto di qualificarsi astrattamente come “*fully liability to tax*”. Di conseguenza, per l'individuo non è possibile accedere ai benefici delle convenzioni internazionali. Sul punto, in dottrina, S.I. MUTIS, *Australia, Portugal, Spain, Switzerland. Can special attractive regimes lead to treaty residence* in “Bulletin for International Taxation” n. 9/2018.

<sup>31</sup> Si vedano i contributi degli Autori citati nella nota 30 che precede.

secondo la legislazione fiscale di questo Stato e provenienti dall'altro Stato contraente”.

Resta, ora, da capire cosa succederebbe e quale sarebbe l'impatto qualora dovessero essere negati i benefici convenzionali se previsti.

L'impatto sarebbe limitato in quanto il reddito dello sportivo professionista ricade nell'ambito di applicazione dell'articolo 17 del Modello Ocse riportato nella generalità delle Convenzioni stipulate dall'Italia il quale si limita ad assicurare la potestà impositiva dello Stato della fonte senza, tuttavia, fissare alcun limite quantitativo in ordine alla tassazione estera per cui ne deriva che se anche lo Stato estero dovesse negare i benefici convenzionale, una simile contestazione non avrebbe alcun effetto peggiorativo in termini di tassazione dello sportivo, infatti, sul reddito estero, sconterebbe la tassazione nello Stato estero secondo la disciplina ivi applicabile, di converso, in Italia, potrebbe, comunque, continuare a fruire dei benefici legati al regime dei neo-residenti.<sup>32</sup>

#### 4.2 *I redditi derivanti dallo sfruttamento dei diritti di immagine*

Chiarito come sopra che il regime dei “neo residenti” suscita particolare “*appeal*” per gli sportivi professionisti lavoratori autonomi quali tennisti e piloti di Formula Uno, è ora di analizzare i profili di territorialità dei redditi che lo sportivo professionista lavoratore autonomo ritrae dalle attività di sponsorizzazione e/o di sfruttamento commerciale di un marchio associato all'immagine personale o di un marchio commerciale e/o di sfruttamento economico dell'immagine non associata ad alcun marchio.

L'analisi dei profili di territorialità di questi redditi è particolarmente importante perché, nel caso di tennisti o di piloti di Formula 1 soprattutto se *top player* costituiscono una componente importantissima del loro reddito.

Entrando nel merito dell'analisi occorre evidenziare sin da subito che se tali redditi si inseriscono nell'ambito di un rapporto di lavoro dipendente tali redditi saranno considerati redditi di lavoro dipendente e potranno beneficiare del regime agevolativo qui in esame a patto e condizione che le attività esercitate al di fuori del territorio dello Stato.<sup>33</sup>

Viceversa, se tali attività non vengono ricondotte all'interno di un rapporto di lavoro dipendente occorre effettuare un'analisi distinta per ciascuna delle tre fattispecie di cui sopra.<sup>34</sup>

<sup>32</sup> In senso conforme, M. TENORE, *Il regime fiscale dei neo- residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico*, op. cit, 32.

<sup>33</sup> A. CARINCI, *Profili fiscali dello sfruttamento del diritto di immagine degli sportivi* in V. Uckmar, *Lo sport e il Fisco*, Cedam, Padova, 2016.

<sup>34</sup> M. TENORE, *Il regime fiscale dei neo residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico*, opera citata, 32.; A. DELLA CARITÀ - E.A. PALMITESSA, *La territorialità dei compensi da sfruttamento economico del diritto all'immagine* in “Il Fisco” 2019, 2030.

Nel caso di redditi derivanti da attività di mera sponsorizzazione, tali redditi vengono qualificati come redditi da lavoro autonomo a condizione che le stesse vengano esercitate con il requisito dell'abitudine, in mancanza, rientrerebbero nel novero dei redditi diversi.

In entrambi i casi, la territorialità è data dal luogo della prestazione per cui accade che, nel caso di una sponsorizzazione tecnica, il reddito potrà essere considerato di fonte estera solo se la prestazione sportiva è effettuata al di fuori del territorio italiano, stessa cosa si avvera se il contratto di sponsorizzazione prevede che lo sportivo si debba recare all'estero per una presentazione o una serata di gala.

Maggiormente complesso e non di immediata intelligibilità è la qualifica dei redditi derivanti dalla concessione in licenza di marchi personali e/o commerciali ed i redditi derivanti dallo sfruttamento economico del diritto di immagine.

Per quanto concerne i primi qualora il marchio dovesse essere sfruttato all'interno di un'attività di lavoro autonomo, pilota o tennista, il reddito sarebbe da qualificare come reddito da lavoro autonomo in ragione di quanto previsto, a livello normativo, dall'articolo 54, comma 1 *quater*, del Tuir e confermato dalla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 255/E del 2 ottobre 2009.<sup>35</sup>

Di converso, nei casi in cui l'attività di sfruttamento del marchio dovesse essere affiancata ad una attività di lavoro dipendente dello sportivo, ad esempio un calciatore, i redditi potrebbero ricondursi nell'alveo tanto dei redditi di lavoro autonomo quanto in quello dei redditi diversi a seconda che l'attività sia svolta o meno con abitudine.<sup>36</sup>

Questo per chiarire la tipologia dei redditi derivanti dallo sfruttamento dei diritti di immagine in quanto, per stabilire se è possibile usufruire del regime dei "neo residenti" l'aspetto discriminante non è la tipologia di reddito, come invece accade per il regime degli impatriati che verrà analizzato infra, quanto piuttosto i criteri di collegamento territoriale che verranno analizzati in maniera decisamente approfondita nei paragrafi seguenti di questa sezione.

#### 4.2.1 *Il criterio di collegamento territoriale dei redditi derivanti dallo sfruttamento dei diritti di immagine*

Chiarite come sopra le categorie reddituali in cui inquadrare i redditi relativi allo sfruttamento dei diritti di immagine, anche se appare doveroso evidenziare come l'analisi della qualificazione reddituale dei redditi derivanti dallo sfruttamento dei diritti di immagine è stata fatta unicamente avendo a riferimento contributi di carattere dottrinale in quanto manca una precisa prassi ministeriale che faccia chiarezza sulla qualificazione reddituale di tali redditi, a questo punto della trattazione,

<sup>35</sup> G. CORASANITI, *Merchandising e marchi* in V. Uckmar, *Lo sport ed il fisco*, Padova, Cedam, 2016, 95.

<sup>36</sup> G. CORASANITI, *Merchandising e marchi* in V. Uckmar, *Lo Sport ed il fisco*, Padova, Cedam, 2016, 95.

è necessario effettuare un'analisi su come vada individuata la territorialità di tali redditi, a prescindere dalla loro qualificazione.<sup>37</sup>

La questione dell'individuazione della territorialità è di fondamentale importanza in quanto, come detto sopra, per espressa previsione normativa, al regime agevolativo dei "neo residenti" possono accedere, da un punto di vista oggettivo, solo i redditi di fonte estera.

Anche in questo caso, stante la mancanza di prassi ministeriale chiara e non equivoca, l'analisi, giocoforza, dovrà essere effettuata avendo a riferimento la dottrina.<sup>38</sup>

In premessa, occorre evidenziare come il criterio di territorialità previsto per i redditi di lavoro autonomo e per i redditi diversi ossia derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare e permettere si basa in maniera esclusiva sul luogo di svolgimento dell'attività.

Se, come osservato in dottrina,<sup>39</sup> questo appare chiaro per le summenzionate categorie reddituali altamente difficoltoso risulta l'applicazione di tale criterio nel caso dei redditi derivanti dallo sfruttamento dei diritti di immagine in quanto tale sfruttamento è spesso associato ad una inattività del soggetto sponsorizzato o quanto meno all'obbligo di quest'ultimo di consentire in maniera passiva lo sfruttamento del diritto, si pensi ad esempio al caso in cui lo sfruttamento del diritto dell'immagine personale avviene tramite *social network* oppure tramite una testata giornalistica dove, in particolare, lo sportivo si impegna nei confronti dello sponsor a consentire a che la propria immagine venga utilizzata per finalità commerciali ed, inoltre, a questo, si aggiunge la disponibilità dello sportivo stesso alla realizzazione di uno shooting fotografico oppure di un video promozionale.

In tutti i casi, prosegue il summenzionato orientamento dottrinale, presenta notevoli profili di incertezza l'individuazione dei parametri per la localizzazione dell'attività come ad esempio la residenza del soggetto pagatore, il luogo di effettuazione dello *shooting* fotografico ed il luogo dove lo stesso shooting viene sfruttato.

La soluzione proposta in dottrina, per fugare tutte le incertezze relative alle questioni di cui sopra, potrebbe essere quella di utilizzare il criterio dell'agente pagatore di cui all'articolo 23, comma 2, lettera c) del Tuir rilevante tra gli altri per i redditi derivanti dallo sfruttamento dei marchi d'impresa anche ai redditi derivanti dallo sfruttamento economico del diritto di immagine, tale conclusione, pur se con l'obiezione che la citata disposizione normativa non menziona in maniera espressa i diritti d'immagine, potrebbe essere giustificata con il fatto che il diritto d'immagine

---

<sup>37</sup> Il tema della territorialità è stato particolarmente approfondito da A. DELLA CARITÀ - E.A. PALMITESSA, *La territorialità dei compensi da sfruttamento economico del diritto all'immagine* in "Il Fisco" n. 21/2019, 2030.

<sup>38</sup> M. TENORE, *Il regime fiscale dei neo residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico*, op. cit. 32.

<sup>39</sup> M. TENORE, *Il regime fiscale dei neo residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico*, op. cit. 32.

è anch'esso un diritto soggettivo a contenuto patrimoniale e precisamente annoverabile tra i diritti relativi al ritratto. Sarebbe pertanto, sempre secondo l'orientamento dottrinale qui citato, coerente che ai fini dell'individuazione della territorialità dei redditi derivanti dallo sfruttamento del diritto di immagine si seguisse un criterio analogo a quello applicato per i redditi derivanti dallo sfruttamento economico dei marchi nonché delle altre opere dell'ingegno tutelate dal diritto di autore richiamate dall'articolo 23 comma 2 lettera c) del Tuir, non essendo, invece, secondo tale Autore,<sup>40</sup> ragionevole individuare la territorialità con i criteri del luogo di utilizzo dell'immagine ovvero del luogo di effettuazione dello *shooting* fotografico.

A detta di tale Autore, il criterio del luogo di utilizzo dell'immagine appare di ardua applicazione in quei casi in cui la licenza per lo sfruttamento dell'immagine riguardi una pluralità di giurisdizioni o preveda uno sfruttamento su scala mondiale. Altrettanto ardua sarebbe l'applicazione del criterio nei casi in cui lo sfruttamento dell'immagine avvenga per il tramite di piattaforme social per le quali un territorio di utilizzo dell'immagine non sarebbe davvero individuabile.

Quanto al criterio del luogo di effettuazione dello *shooting* fotografico, il summenzionato orientamento dottrinale ritiene che esso sia inidoneo a determinare la territorialità del reddito in quanto non è certamente questa attività che caratterizza il contratto di sfruttamento economico dell'immagine personale il quale contempla piuttosto l'obbligo assunto dallo sportivo di permettere che altri utilizzino la propria immagine personale per finalità commerciali.

In conclusione, per fugare tutte le difficoltà sottese all'individuazione del luogo di esercizio dell'attività previsto all'articolo 23, comma 1, lettera f) del Tuir quando detti compensi sono inquadrati nella categoria dei redditi diversi in quanto derivanti dall'assunzione di un'obbligazione di permettere ai sensi dell'articolo 67 comma 1 lettera l) del Tuir possono essere superati mediante la stipulazione di accordi negoziali volti ad attribuire all'aspetto territoriale lo specifico e corretto valore economico infatti, come osservato correttamente in dottrina,<sup>41</sup> ciò eviterebbe il ricorso ex post ad interpretazioni e a parametri ragionevoli ma tra loro dissimili in quanto, di volta in volta, potrebbero essere influenzati dalla necessità di assegnare il giusto valore all'aver permesso ad altri l'utilizzo e lo sfruttamento economico della propria immagine in un Paese piuttosto che in un altro, e, di conseguenza.

Questo eviterebbe il ricorso ex post ad interpretazioni e a parametri ragionevoli ma tra loro dissimili in quanto di volta in volta influenzati dalla necessità di assegnare il giusto valore all'aver premesso ad altri l'utilizzo di sfruttamento economico della propria immagine in un Paese piuttosto che in un altro.<sup>42</sup>

<sup>40</sup> M. TENORE, *Il regime fiscale dei neo residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico*, op. cit. 32.

<sup>41</sup> A. DELLA CARITÀ - E.A. PALMITESSA, *La territorialità dei compensi da sfruttamento economico del diritto all'immagine* in "Il Fisco" 2019, 2031.

<sup>42</sup> In senso conforme, in dottrina, A. DELLA CARITÀ - E.A. PALMITESSA, *La territorialità dei compensi da sfruttamento economico del diritto all'immagine* in "Il Fisco" 2019, 2031.

#### 4.2.2 *Redditi derivanti dallo sfruttamento dei diritti d'immagine percepiti non in maniera diretta ma tramite "strutture conduit o star companies"*

Capita sovente che molti sportivi professionisti come anche artisti affidano la gestione della propria immagine o della propria attività professionale a società di diritto estero, le cosiddette star companies che hanno, appunto, lo scopo di gestire tutte le attività non collegate alla prestazione sportiva come ad esempio i diritti di immagine incassando i relativi compensi per, poi, trattenute le loro spese e commissioni, girarli allo sportivo o all'artista.

Strutture del tutto lecite se hanno come oggetto sociale e sono strutturate per la gestione di queste attività, patologiche se, invece, come si dirà infra analizzando alcune sentenze sia di merito che di legittimità sono costruite ad arte con lo scopo di canalizzare utili ad esempio in paesi a fiscalità privilegiata e, quindi, sottrarli a tassazione in Italia, tuttavia, prima di questa doverosa analisi, è necessario richiamare, rispettando la gerarchia delle fonti, le regole di tassazione di tali redditi sia dal punto di vista del diritto tributario convenzionale che dal punto di vista del diritto tributario italiano.

##### 4.2.2.1 *La tassazione secondo il diritto tributario convenzionale*

L'articolo 17, comma 2, del Modello di Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni derogando alle disposizioni dell'articolo 7 ("*utili d'impresa*"), dell'articolo 14 relativo ai redditi derivanti da prestazioni indipendenti e dell'articolo 15 che riguarda i redditi da lavoro subordinato specifica che anche i redditi derivanti da prestazioni artistiche o sportive attribuiti a persone diverse da coloro che offrono la prestazione sono tassati nello Stato in cui è effettuata la prestazione.<sup>43</sup>

Tali persone diverse da coloro che offrono le prestazioni a cui possono essere attribuiti i redditi sono, ad esempio, le società che hanno alle proprie dipendenze artisti e sportivi alle quali vengono pagate le prestazioni artistiche o sportive oppure possedute o partecipate direttamente dagli stessi artisti o sportivi alle quali vengono fatturate le prestazioni.

---

<sup>43</sup> Per un'analisi del contenuto dell'art. 17, comma 2, e della sua evoluzione nel corso del tempo, si veda P. CAPITANI DI VIMERCATE, *Le star companies* in "Diritto e Pratica Tributaria Internazionale" 2015, 1089-1106 e, in particolare, il para. 2.2; C. GARBARINO, *Diritto tributario convenzionale*, Utet, Torino, 2019, 240; P. VALENTE - D. CARDONA - R. RIZZARDI - P. SALAZAR, *Lavoro autonomo in ambito internazionale. Regime fiscale e giuslavoristico*, Ipsoa, Milano, 2016, 47. Si veda anche la relazione di G. CIPOLLINI - E. PAVESI, *Aspetti di fiscalità internazionale nel settore dello sport e dello spettacolo* tenutasi a Roma presso l'Università LUISS il 26 febbraio 2018 all'incontro mensile della sezione italiana dell'*International Fiscal Association*; C. GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, Ipsoa, Milano, 2005, 503; S. GRAIDI, *Il regime fiscale degli sportivi ed artisti stranieri* in "Fiscalità Internazionale" 2004, 172; A. PAROLINI, *Il regime fiscale dei redditi percepiti da artisti non residenti* in "Rivista di Diritto Tributario" 1999, IV, 36; E.M. SIMONELLI, *Il regime fiscale delle prestazioni artistiche e sportive nel diritto tributario interno e convenzionale*, relazione tenuta al Convegno di Milano del 5 novembre 2008.

Detti redditi sono imponibili nello Stato in cui vengono effettuate le prestazioni a prescindere dal soggetto che percepisce tali redditi.

Questo paragrafo 2 ha finalità antielusiva infatti viene specificato dal Commentario all'articolo 17 che lo Stato della fonte del reddito è titolato ad assoggettare a tassazione il reddito in capo al soggetto che riceve la remunerazione con lo scopo che su detto reddito non venga effettuata alcuna imposizione.

Squadre sportive, compagnie teatrali ed orchestre possono avvalersi di una persona giuridica che riceve introiti per le loro performance. Se i membri di tali squadre, compagnie ed orchestre ricevono remunerazioni fisse e periodiche, deve essere stabilita la destinazione a meno che non vi siano i requisiti essenziali per l'esenzione nello Stato della fonte ad esempio la remunerazione fissa e periodica costituisce un salario che ricade sotto la disposizione sul lavoro subordinato.

Il Commentario identifica una serie di casi nei quali l'articolo 17 comma 2 non si applica ad esempio la disposizione non si applica al compenso ricevuto da imprese coinvolte nella produzione di un evento sportivo o di un intrattenimento o al compenso generato dal promotore indipendente di un concerto attraverso la vendita di biglietti e la messa a disposizione di spazi pubblicitari.

L'articolo 17, comma 2, inoltre, non si applica al reddito monetario che il titolare di un cavallo da corsa o la squadra alla quale appartiene una macchina da corsa ottiene dal piazzamento durante competizioni dal momento che tali compensi non sono pagati in ragione delle attività personali del titolare. Se il titolare o la squadra ricevono un pagamento per le attività personali del fantino o del guidatore quel compenso è possibile che possa essere tassato in capo al fantino o al guidatore in base all'articolo 17 comma 1 del Modello di Convenzione Internazionale contro le doppie imposizioni.

#### 4.2.2.2 *La tassazione secondo il diritto tributario interno italiano*

Come evidenziato in dottrina,<sup>44</sup> tali compensi sono di fonte italiana quando si riferiscono ad una prestazione sportiva effettuata per conto della società estera in conformità a quanto previsto dall'articolo 23, comma 2, lettera d) il quale dispone che *“ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti di non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato ... d) i compensi conseguiti da imprese, società o enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate per loro conto nel territorio dello Stato”*.

Tale principio deroga a quanto stabilito dall'articolo 23, comma 1, lettera e) dove si afferma che *“ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti di non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato... e) i redditi di impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni”*.

<sup>44</sup> M. TENORE, *Il regime fiscale dei neo residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico*, op. cit., 32 ed, in particolare, 50.

Tale norma ha come ratio il fatto di preservare l'imposizione alla fonte sui redditi derivanti da prestazioni artistiche o sportive a prescindere dal fatto che il compenso venga, in tutto o in parte, corrisposto a favore di un veicolo societario non residente.

#### *4.2.2.3 L'abuso di tali strutture*

L'uso di tali strutture è pienamente lecito e consentito se le stesse hanno per oggetto l'effettiva gestione dell'immagine di sportivi o di artisti, tale attività è pienamente identificata nell'oggetto sociale e si avvalgono di personale dedicato e qualificato per lo svolgimento di tale attività.<sup>45</sup>

La convenienza di tali strutture, spesso utilizzate nel passato consisteva nella localizzazione delle stesse in genere in paesi o territori a fiscalità privilegiata e, quindi, nell'evasione da imposta in Italia in capo alla società non residente dei proventi relativi allo sfruttamento dell'immagine.

Con lo scopo di contrastare l'uso o meglio l'abuso di queste strutture il decreto legge n. 233 del 4 luglio 2006 all'articolo 35 ha introdotto una disposizione secondo la quale al fine di contrastare l'evasione o l'elusione fiscale, le società di calcio professionistiche sono invitate ad inviare per via telematica all'Agenzia delle Entrate copia dei contratti di acquisizione delle prestazioni professionali degli atleti professionisti nonché dei singoli contratti riguardanti i compensi per tali prestazioni e dei contratti di sponsorizzazione stipulati dagli atleti medesimi in relazione ai quali la società percepisce somme per il diritto allo sfruttamento dell'immagine.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze è delegato ad acquisire analoghe informazioni dalle federazioni sportive estere per le operazioni effettuate da società sportive professionistiche residenti in Italia anche indirettamente con società sportive estere.

Tali strutture sono state oggetto di verifica e di contestazione da parte delle autorità fiscali italiane che sono sfociate in lunghi contenziosi che hanno visto soccombere i contribuenti in quanto secondo i giudici sia di merito che di legittimità sono state considerate come dei meri soggetti interposti (interposizione fittizia) nel momento dei pagamenti dei compensi all'effettivo beneficiario.

Le contestazioni sono partite avendo a riferimento le seguenti norme:

---

<sup>45</sup> Sull'argomento, in dottrina, G. SAPORITO - R. LUPI, *Contratti di immagine e canalizzazione della ricchezza ai fini tributari* in "Dialoghi tributari" 2014, 255; P. DE CAPITANI DI VIMERCATE, *Le star companies* in "Diritto & Pratica Tributaria Internazionale" ottobre-dicembre 2015, 1089; A. DONESANA, *Dall'interposizione fittizia e dall'elusione fiscale all'abuso del diritto* in "Bilancio & Reddito d'impresa" n. 6/2010, 38; G. FALSITTA, *L'interposizione fittizia e il dribbling al Fisco* in "Rivista di diritto tributario" 1996, II 522; F. RANDAZZO, *Il trattamento fiscale delle remunerazioni indirette con particolare riferimento alle interposizioni di terzi* in V. Uckmar, *Lo sport e il Fisco*, Cedam, Padova, 2016, 412; A. BENAZZI - N. SACCARDO, *La tassazione dei calciatori in Italia all'estero*, Ipsoa, Milano, 2011, 139.

- articolo 37 comma 3 del dpr 600/1973 dove si dice che in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi cui appaiono titolari altri soggetti quando ne sia dimostrata sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti che egli ne è l'effettivo possessore anche per interposta persona;
- articolo 37 bis comma 1 dpr 600/1973 dove si dice che sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti, i negozi anche collegati tra loro privi di valide ragioni economiche diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni d'imposta o rimborsi altrimenti indebiti.

L'uso o meglio l'abuso di tali strutture è stato oggetto di una significativa giurisprudenza sia di merito che di legittimità che, di seguito, verrà sintetizzata:<sup>46</sup>

- Cass. civ. sez. V 26 febbraio 2020 n. 4737 dove si dice che l'evasione *“si attua anche attraverso un complesso meccanismo che si giova di due distinti forme di simulazione tra loro collegate ma non coincidenti, da un lato, l'interposizione soggettiva nel senso che una parte dei compensi del calciatore sarebbero stati ceduti ad una società cessionaria dei diritti di sfruttamento dei predetti, dall'altro, una vera e propria simulazione oggettiva nel senso che la cessione di detti diritti non sarebbe stata in realtà utilizzata come schermo per giustificare i passaggi di denaro relativi al pagamento di una parte del compenso dovuto all'atleta”*. La sentenza ha per oggetto il Milan che cede i diritti di sfruttamento dell'immagine ad una società del gruppo Fininvest, il Milan fa parte del gruppo Fininvest. Il Milan ingaggia come calciatore FDN e pattuisce un compenso per prestazioni sportive del quale una parte appare ufficialmente ed una parte viene simulata come sfruttamento di immagine mediante la società di contratti fittizi tra il Milan ed altre società del gruppo Fininvest. La Cassazione con la sentenza di cui si è riportata la massima ha dato conferma della legittimità dei contenuti dell'avviso di accertamento in quanto appare evidente come la simulazione dei contratti relativi ai diritti di sfruttamento dell'immagine come anche delle forme di

<sup>46</sup> Il tema è stato affrontato anche nella giurisprudenza di altri ordinamenti. Ad esempio, la Suprema Corte Olandese con il caso n. 33948 del 1999. La sentenza riguardava il caso di uno sportivo che poco prima del trasferimento ad altra squadra aveva comperato dal soggetto cedente i diritti di trasferimento e di immagine tramite un soggetto estero e li aveva rivenduti a prezzo maggiorato alla squadra che ne aveva acquistato il cartellino. Anche in questo caso ritenendo che si trattasse di un caso di interposizione fittizia di persona, la Corte Olandese ha imputato la plusvalenza direttamente in capo al giocatore riqualficando come interposizione del reddito di lavoro dipendente per le prestazioni calcistiche rese a favore della squadra di destinazione. Si veda, sullo stesso tema, anche la sentenza della *Tax Court of Canada (Ace Sting) vs the Queen* del 7 dicembre 1999, tale sentenza riguarda il caso del cantante Sting che aveva scontato la ritenuta solo sulla parte del reddito di provenienza di provenienza dalle sue performances percepite direttamente mentre sottrae all'imposta quanto ricevuto dalla Roxanne Inc di cui detiene il pieno controllo. Anche in questo caso l'esito del giudizio è stato favorevole all'Amministrazione Finanziaria canadese trovandosi di fronte ad un caso classico di *“star company”* da retrocedere all'artista i compensi non essendo stato provato in giudizio che i profitti di Roxanne Inc derivassero dall'esercizio di impresa e fossero quindi distinti da quelli per le prestazioni canore di Sting.

pagamento attuate mediante altri soggetti interposti costituiscono tante facce del poliedrico meccanismo nel quale FDN non assume di certo la veste di terzo essendo chiaramente indicato non solo come beneficiario ma anche come uno dei massimi artefici del meccanismo stesso mediante il testuale riferimento relativo all'accordo intervenuto fra quest'ultimo e la società sportiva Milan circa la ripartizione del compenso pattuito in parte ufficialmente ed in parte, oggetto dell'avviso di accertamento da versarsi mediante il ricorso ad altre società del gruppo;

- Commissione Tributaria di Primo Grado di Napoli sentenza n. 3230 del 20 dicembre 1993 dove si dice che sussiste l'interposizione fittizia ex articolo 37 Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 29 settembre 1973 di una anstalt del Liechtenstein che ha riscosso somme a titolo di cessione del diritto d'immagine. La gravità delle presunzioni e l'individuale sproporzione tra gli emolumenti percepiti dal giocatore per il rapporto di lavoro e le somme erogate dalle società sponsor ed erogazioni di carattere personale;
- Commissione Tributaria di secondo grado di secondo grado di Napoli, sez. I, sentenza n. 126 del 29 giugno 1994 dove si dice che manca la prova dell'accordo trilaterale tra interponente, interposto e terzo soggetto in quanto l'articolo 37 ultimo comma del Decreto del Presidente della Repubblica n.600 del 29 settembre 1973 richiede la dimostrazione dell'interposizione fittizia di persona e quindi che la società sponsor fosse priva di qualsiasi potere giuridico sulle somme loro versate le quali passarono direttamente dalla società sportiva ai calciatori e manca la prova dell'effettivo possesso in capo al soggetto indagato dei redditi esteri cui appaiono titolari detti soggetti;
- Commissione Tributaria n. 11163 del 7 maggio 2010 dove si dice che il ricorso all'amministrazione finanziaria è fondato anche se le motivazioni della commissione tributaria regionale sulle relazioni dei revisori contabili indipendenti possono assumere dignità di prova perché la loro attività non è limitata ad un mero controllo formale delle scritture e/o dei bilanci ed i revisori avevano ritenuto simulata la cessione dei diritti di utilizzo dell'immagine del calciatore per cui viene deciso il rinvio alla Commissione Tributaria regionale dove si accerterà se sussiste una seria progettazione di carattere anormale negoziale ed in caso positivo il contribuente dovrà dimostrare un reale scopo economico dell'operazione ed abbia adempiuto ad un suo onere;
- Commissione Tributaria centrale sentenza n. 598 del 1 febbraio 2013 dove si dice che non è possibile che l'ufficio si possa limitare a mere congetture in quanto è gravato dell'onere della prova di provare la sussistenza dei fatti elusivi e/o di chiarire perché certi fatti non possono avere finalità elusive. Manca la prova dell'interposizione reale o fittizia perché dalla documentazione acquisita agli atti emerge che si è in presenza di separati e distinti contratti di ingaggio tra la società sportiva ed i calciatori di quote di utili pubblicitari tra la società sportiva ed i calciatori e di cessione di quote di utili pubblicitari tra la società estera e la società sportiva. Tuttavia il calciatore è rimasto estraneo all'impugnazione

dell'avviso di accertamento notificato sicché l'obbligazione tributaria si è consolidata e da qui l'iscrizione a ruolo e l'avviso di nuovo oggetto di altro procedimento. Il fatto interpositivo si è verificato direttamente in capo al soggetto che oggi chiede di intervenire e cioè in capo al contribuente effettivo. Nella specie va rilevato che la definizione della controversia nei confronti della società in forza di una norma di condono ha natura soggettiva e quindi incide solo sulla posizione del contribuente né il condono della società è pertanto possibile che possa essere esteso al calciatore che avrebbe potuto accedere al condono se avesse ritenuto di contestare definitivamente l'avviso di accertamento.

#### 4.2.3 *Regime dei redditi percepiti dagli sportivi professionisti in relazione a contratti di sfruttamento dei diritti di immagine tramite "star companies" e regime dei neo residenti*

Per concludere l'analisi dell'applicabilità del regime dei "neo residenti" agli sportivi professionisti è necessario fare delle considerazioni con riferimento ai compensi percepiti dagli stessi dalle "star companies".

Da un punto di vista generale, con riferimento all'articolo 23, comma 2, lettera d) del Tuir tali compensi sono considerati di fonte italiana quando gli stessi si riferiscono ad una prestazione sportiva effettuata per conto della società estera sul territorio dello stato italiano.

L'articolo 23 comma 2 lettera d) del Tuir deroga al comma 1 lettera e) del medesimo articolo ai sensi del quale è sancito che i redditi di impresa sono imponibili in Italia qualora l'attività d'impresa sia svolta mediante una stabile organizzazione.

Lo scopo della norma è quello di preservare l'imposizione alla fonte sui redditi derivanti da prestazioni artistiche o sportive a prescindere dal fatto che il compenso venga in tutto o in parte corrisposto in favore di un veicolo societario non residenti.<sup>47</sup> L'utilizzo di veicoli societari esteri si presenta tuttavia, come definito sopra, anche a fenomeni di interposizione fittizia di persona nei casi in cui tali veicoli costituiscano un mero schermo societario.<sup>48</sup>

Tali fattispecie rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 37 comma 3 del Dpr 600 del 28 settembre 1973.<sup>49</sup>

Sulla scorta di quanto precede, la dottrina<sup>50</sup> ritiene corretta la posizione assunta dall'Amministrazione Finanziaria con la Circolare

<sup>47</sup> P. CAPITANI DI VIMERCATE, *Le star companies* in V. Uckmar, *Lo Sport e il Fisco*, Padova, Cedam, 2016, 191.

<sup>48</sup> Si veda la bibliografia e la giurisprudenza citata nella nota 35 del contributo di M. TENORE, opera citata.

<sup>49</sup> F. RANDAZZO, *Il trattamento fiscale delle remunerazioni indirette agli atleti con particolare riferimento ai casi di interposizione di terzo* in V. Uckmar, *Lo Sport e il Fisco*, Padova, Cedam, 2016, 412.

<sup>50</sup> M. TENORE, *Il regime fiscale dei neo residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico* in "Rivista di Diritto Tributario" 2019, IV, 32 e ss.

17/E<sup>51</sup> secondo cui “*se la persona fisica ha il possesso di tali redditi di fonte estera per il tramite di un’entità interposta estera gli stessi sconteranno esclusivamente l’imposta sostitutiva di cui all’articolo 24 bis del Tuir fatte salve le eccezioni ivi previste*”.

Il reddito della società interposta è, quindi, “*imputabile direttamente alla persona fisica interponente la quale potrà accedere al regime sostitutivo qualora ne sussistano i presupposti*”.<sup>52</sup>

Con riferimento ai redditi degli sportivi professionisti, questo implica che in presenza di un veicolo societario ritenuto interposto, la territorialità dei redditi debba essere appurata secondo gli stessi criteri che sarebbero stati applicabili in assenza del fenomeno di interposizione ossia nel caso in cui i redditi fossero ascrivibili alla medesima persona fisica.

Inoltre, secondo la dottrina,<sup>53</sup> deve essere accolta con favore la posizione dell’Amministrazione Finanziaria che per rendere il regime dei neo residenti maggiormente attrattivo ha affermato che “*la peculiare condizione soggettiva del neo residente rende irrilevante ai fini impositivi l’attrazione in Italia ai sensi dell’articolo 73 del Tuir della residenza fiscale di entità estere ove la stessa fosse fondata sul solo rapporto con il contribuente che fruisce dell’imposizione sostitutiva. Ciò in quanto il regime di cui all’articolo 24 bis del Tuir si disinteressa delle vicende che attengono all’entità operativa localizzata all’estero dove il reddito si intende prodotto ivi incluse quelle attinenti alla gestione da parte del neo residente*”.

Tale chiarimento risulta particolarmente utile in quei casi in cui la *star company* pur non essendo un soggetto interposto possa risultare esterovestita in ragione del trasferimento in Italia della persona fisica che agendo quale “*centro di*

<sup>51</sup> Come chiarito dalla Circolare 17/E a pagina 55 “*l’accezione per interposta persona in relazione alla titolarità di situazioni giuridiche patrimoniali fa riferimento a casi in cui il contribuente non appare titolare di una situazione giuridica patrimoniale di qualsiasi tipo pur beneficiando dei relativi effetti giuridici. Con riferimento al possesso dei redditi, l’eccezione del concetto di interposta persona trova il suo fondamento normativo nell’articolo 37 comma 3 del dpr 600 del 29 settembre 1973 e riguarda tutti i casi in cui il contribuente non appare titolare di redditi di qualsiasi tipo apparendo titolari altri soggetti pur possedendo effettivamente gli stessi per interposta persona. Perciò se la persona fisica ha il possesso di redditi di fonte italiana per il tramite di un’entità interposta gli stessi sconteranno il medesimo regime impositivo ordinariamente applicabile alle persone fisiche residenti in Italia ad esempio se la persona fisica possiede tramite una realtà interposta immobili ubicati in Italia, i redditi derivanti dagli stessi sconteranno l’ordinario regime impositivo applicabile alle persone fisiche residenti in Italia*”.

<sup>52</sup> La Circolare 17/E chiarisce da ultimo che “*i contribuenti che accedono al nuovo regime hanno la possibilità di indicare all’Amministrazione Finanziaria le entità estere per le quali essi risultano interponenti o che intendono dirigere direttamente dall’Italia e chiedere un parere circa la natura estera dei redditi posseduti dalle predette entità ma a loro imputabili. In particolare, il parere potrà essere richiesto alla Direzione Centrale Accertamento in sede di accesso al regime o in un periodo d’imposta successivo*”.

<sup>53</sup> M. TENORE, *Il regime fiscale dei neo residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico*, opera citata, 32.

*imputazione delle scelte gestorie delle entità operative estere*” intende tuttavia richiedere i benefici del regime sostitutivo.

Da ultimo, un’ipotesi diversa da quelle sopra menzionate riguarda il caso della *star company* estera cui si ritenga applicabile uno dei regimi delle società controllate estere di cui all’articolo 167 del Tuir. La questione potrebbe assumere contorni interessanti qualora lo sportivo professionista sia un lavoratore autonomo che detenga il controllo di diritto della società estera. L’applicabilità del regime CFC determina l’imputazione per trasparenza in capo al soggetto controllante italiano del reddito realizzato dalla società controllata estera. Il reddito imputato al soggetto controllante ossia lo sportivo italiano costituirebbe un reddito di impresa prodotto all’estero dalla società controllata ed in quanto tale potrebbe beneficiare del regime sostitutivo. Non è chiaro tuttavia se tale beneficio spetti anche qualora il reddito sia riferibile a prestazioni sportive rese nel territorio dello Stato.<sup>54</sup> In tale caso, come osservato in dottrina,<sup>55</sup> la territorialità del reddito sarebbe determinata dall’articolo 23 comma 2 lettera d) del Tuir, secondo cui i compensi percepiti dalla società estera si considerano prodotti in Italia ed ivi imponibili in quanto riferiti ad una prestazione sportiva effettuata per conto della società stessa sul territorio dello Stato italiano.

### *Considerazioni conclusive*

Il regime dei “*neo residenti*” qui descritto, per quanto riguarda la sua applicazione agli sportivi professionisti, è possibile che possa trovare applicazione solo agli sportivi che praticano sport individuali per eccellenza quali piloti di Formula Uno, tennisti, sciatori, nuotatori, motociclisti mentre, invece, è precluso ai calciatori non solo perché per costoro esiste un’apposita agevolazione contenuta nel “*Decreto Crescita*” ma, soprattutto perché il loro reddito da lavoro dipendente viene prodotto esclusivamente sul territorio italiano e, quindi, non è possibile che possa rientrare nell’agevolazione in commento dal momento che la disposizione normativa in materia di agevolazioni per i neo residenti ha, come condizione non negoziabile, il fatto che i redditi siano di fonte estera.

Come detto in premessa, inoltre, non è possibile che le due agevolazioni siano cumulate in capo ad uno stesso soggetto nello stesso periodo d’imposta, di conseguenza, da un punto di vista pratico, un calciatore non può fruire dell’agevolazione di cui al “*Decreto Crescita*” per i redditi da lavoro dipendente

<sup>54</sup> In questo senso si veda il documento edito dal Gruppo di Studio “Resident but not domiciled” documento di Studio n.1/2017 elaborato dall’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano secondo cui “*si ritiene che si potrebbe limitare l’applicazione delle CFC rules ai soli redditi di fonte italiana eventualmente percepiti dal neo residente per il tramite di società controllate non residenti, in tale caso il contribuente potrebbe fornire all’Agenzia delle Entrate in sede di presentazione di istanza di interpello gli elementi specifici correlati alla controllata estera idonei all’identificazione di eventuali redditi di fonte italiana dalla stessa percepiti*”.

<sup>55</sup> M. TENORE, *Il regime fiscale dei neo residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico*, op. cit., 32.

prodotti in Italia aventi ad oggetto il contratto che lo lega con il club italiano e, allo stesso tempo, godere dei benefici previsti dal regime dei “neo residenti” per i redditi di fonte estera.

L'agevolazione qui analizzata sembra, invece, essere creata appositamente per gli sportivi individuali i quali, come ad esempio i tennisti, possono scegliere l'Italia come base di residenza e per gli allenamenti e giocare solo ed esclusivamente tornei al di fuori del territorio italiano e, quindi, dovrebbe venire meno ogni legame con il territorio italiano inteso come luogo di produzione del reddito.

Tuttavia, come visto in fase di analisi, esiste una zona grigia che è rappresentata dai redditi derivanti dallo sfruttamento dei diritti di immagine che, per questa tipologia di sportivi, costituiscono sovente una parte davvero importante del loro reddito complessivo.

Con riferimento specifico a questa tipologia di redditi, per evitare di incorrere in contenziosi con le autorità fiscali italiane che, in caso di dubbi, potrebbero riqualificare i redditi di fonte estera come redditi di fonte italiana e, quindi, assoggettarli al regime di tassazione ordinaria con le aliquote progressive in luogo della tassazione sostitutiva dovrebbe essere necessario che il requisito di territorialità, ossia il luogo di svolgimento della prestazione sia lo Stato estero e che questa circostanza sia adeguatamente supportata con una solida base contrattuale nel senso che più la contrattualistica sarà in grado di definire e regolamentare sia gli aspetti economici sia soprattutto quelli territoriali, molto più semplice sarà determinare il reddito prodotto all'estero e, quindi, capire se è effettivamente, dal punto di vista territoriale, quel reddito è stato prodotto all'estero o meno.<sup>56</sup>

Inoltre, per fugare eventuali ulteriori questioni che potrebbero sorgere, anche il soggetto che si occupa della gestione dell'immagine dell'atleta dovrebbe essere un soggetto di diritto estero, strutturato, che si occupa professionalmente della gestione degli atleti e non un mero soggetto interposto il quale, per espressa indicazione della prassi ministeriale di riferimento, viene considerato *tamquam non esset* con la conseguenza riqualificazione italiana dei redditi in capo all'atleta.

Si tratta, come è possibile vedere, di una situazione particolarmente delicata da gestire che deve essere analizzata caso per caso con estrema attenzione.

Ampliando l'analisi dell'istituto qui in commento e facendo delle considerazioni di carattere generale è possibile affermare che questo istituto rappresenta indubbiamente una novità per il sistema fiscale italiano, tuttavia, non è possibile negare il fatto che la prassi ministeriale in materia è molto scarsa, esiste una sola Circolare dell'Agenzia delle Entrate emanata nel 2017 nell'immediatezza dell'emanazione della norma e che, al momento di scrivere queste note non risulta sia stata modificata o integrata da altri documenti successivi di prassi e che si tratta di una norma di recentissima emanazione mentre, invece, in Regno Unito ed

<sup>56</sup> In senso conforme, in dottrina, A. DELLA CARITÀ - E.A. PALMITESSA, *La territorialità dei compensi da sfruttamento economico del diritto d'immagine* in “Fisco” 2019, 2036.

in Svizzera esistono istituti molto simili e a regime da tempo e che costituiscono una delle fonti di attrazione per questa tipologia di contribuenti che vi si vogliono trasferire.

Si tratta, in definitiva, di un regime non ancora stabile, che potrebbe essere anche oggetto di censure da parte dell'Unione Europea in particolare per quanto concerne gli aiuti di Stato e la lotta alle politiche di concorrenza fiscale dannosa<sup>57</sup> e che rappresenta una vera opportunità a patto e condizione che il professionista, prima di consigliarlo, effettui un'analisi molto attenta della composizione reddituale del soggetto facendo attenzione a che i redditi siano effettivamente di fonte estera, tenendo presente che la prassi ministeriale è di aiuto ma fino ad un certo punto.

---

<sup>57</sup> P. MASTELLONE, *L'appeal della flat tax per attrarre gli HNWI in Italia e la sua compatibilità con le regole dell'UE. Un'analisi del regime fiscale per i neo residenti dal punto di vista dell'UE* in "Novità Fiscali" rivista edita dal Centro di Competenze Tributarie della Scuola Universitaria Professionale della Svizzera Italiana, Lugano, maggio 2019, 232.

## L'APPLICABILITÀ DEL REGIME “IMPATRIATI” NEL SETTORE DEL CALCIO PROFESSIONISTICO

di *Mario Tenore\**

*ABSTRACT: Law Decree No. 34 of 30 April 2019, which entered into force on 1 May 2019, introduced certain tax measures aimed at fostering economic growth and needs. Amongst the abovementioned measures, the Decree amended the so-called “Impatriate regime”, originally contained in Article 16 of the Legislative Decree No. 147 of 14 September 2015, introducing ad hoc rules for professional sportspersons. The present contribution will analyze the impatriate regime in the football sector and will shed some light on the uncertainties which still surround its application.*

*Keywords: Impatriate tax regime – Decreto Crescita.*

**SOMMARIO:** 1. Le modifiche all’art. 16 del D.Lgs. 147/2015 – 2. L’applicabilità del regime impatriati ai calciatori professionisti – 2.1 Ambito di applicazione: i soggetti e i redditi agevolabili – 2.2 I requisiti richiesti per l’applicazione del regime impatriati – 2.3 La residenza fiscale dei calciatori professionisti – 2.4 Durata e modalità di fruizione dell’agevolazione prevista dal regime impatriati – 3. Le ipotesi di decadenza dal regime impatriati – 3.1 Le considerazioni in materia contrattuale (Cenni) – 3.2 I profili sanzionatori nelle ipotesi di decadenza anticipata dal regime – 4. Conclusioni

---

\* Dott. Mario Tenore, dottore commercialista in Milano presso lo Studio Maisto e Associati. Dottore di ricerca in diritto tributario. E-mail: m.tenore@maisto.it.

## 1. *Le modifiche all'art. 16 del D.Lgs. 147/2015*

Il presente contributo analizza i benefici fiscali ai calciatori professionisti introdotti con il decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, recante misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi (d'ora in avanti il "Decreto Crescita" o semplicemente "Decreto"), convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58.

Con il fine di favorire lo sviluppo economico, scientifico e culturale del Paese, il sistema fiscale italiano prevede una serie di misure agevolative, alcune vigenti da diversi anni ed altre di recente emanazione, dirette ad attirare risorse umane in Italia, con carattere strutturale e non transitorio.<sup>1</sup> Tra queste misure rientra appunto il cd. regime "impatriati", disciplinato all'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 14 settembre 2015 (d'ora in avanti "D.Lgs. 147/2015" o anche "Decreto Internazionalizzazione") come modificato dal sopra richiamato Decreto Crescita.

Sotto il titolo di lavoratori "impatriati" rientrano diverse categorie di beneficiari, caratterizzate da specifici requisiti soggettivi, ma tutte accomunate dalla circostanza di trasferirsi in Italia al fine di svolgervi una attività lavorativa. In particolare, l'art. 16, comma 1 del D.Lgs. 147/2015, nella versione applicabile prima delle modifiche apportate dal Decreto Crescita, stabiliva che: "*I redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al cinquanta per cento del suo ammontare [...]*". Tra le categorie di lavoratori agevolati di cui all'art. 16, comma 1 del D.Lgs. 147/2015 rientravano i lavoratori che (i) non fossero stati residenti in Italia nei cinque periodi di imposta precedenti il predetto trasferimento; (ii) svolgessero l'attività lavorativa presso un'impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con società che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa; (iii) prestassero l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano; (iv) rivestissero ruoli direttivi ovvero fossero in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione e (v) mantenessero la residenza fiscale in Italia per un periodo di almeno due anni.

Il Decreto Crescita ha apportato radicali modifiche alla disciplina sopra richiamata intervenendo sull'ambito di applicazione. In particolare il Decreto ha eliminato il requisito dell'elevata specializzazione e ha ampliato il novero dei beneficiari prevedendo la riduzione da cinque a due anni del periodo di residenza all'estero precedente al trasferimento in Italia.

<sup>1</sup> A titolo esemplificativo, oltre al regime impatriati, possono ricordarsi gli incentivi fiscali previsti per il rientro in Italia di docenti e ricercatori residenti all'estero, di cui all'articolo 44 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78 e il regime sostitutivo previsto dall'articolo 24-bis nel D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

In aggiunta a quanto sopra, il Decreto Crescita ha sancito una più ampia detassazione del reddito agevolato stabilendo il concorso alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30 per cento dell'ammontare (in luogo del 50 per cento). A certe condizioni, il Decreto ha finanche previsto la possibilità per il contribuente di godere, di una maggiore detassazione del reddito agevolabile (pari al 90 per cento dell'ammontare del reddito)<sup>2</sup> e in alcuni casi di prolungare il beneficio di ulteriori cinque anni rispetto all'ordinaria durata quinquennale del regime.<sup>3</sup>

Venendo ai calciatori professionisti, va osservato che il Decreto Crescita ha introdotto all'art. 16, comma 5-*quater* del D.Lgs. 147/2015 regole *ad hoc* per i redditi conseguiti dagli sportivi professionisti i cui rapporti lavorativi sono disciplinati dalla legge 23 marzo 1981, n. 91 (inclusi quindi gli stessi calciatori).<sup>4</sup> Per questi ultimi il Decreto Crescita ha innanzitutto stabilito che i redditi agevolabili<sup>5</sup> concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare di guisa che l'agevolazione opera in misura ridotta (e dunque meno favorevole) rispetto agli altri contribuenti (per i quali, come si è anticipato, è stabilita una detassazione pari al 70 per cento e, in alcuni casi, addirittura pari al 90 per cento).

Per gli sportivi professionisti sono state previste due esclusioni che hanno riguardato rispettivamente la detassazione al 90 per cento dei redditi per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in alcune regioni<sup>6</sup> e la possibilità di prolungare la durata (quinquennale) del regime per ulteriori cinque periodi di imposta.<sup>7</sup> Infine, sempre con riferimento ai soli sportivi professionisti ai sensi della legge 23 marzo 1981, n. 91 è stato previsto il versamento di un contributo pari allo 0,5 per cento della base imponibile a fronte dell'esercizio dell'opzione.

<sup>2</sup> L'art. 5, comma 1, lett. d) del Decreto Crescita stabilisce "[...] La percentuale di cui al comma 1 è ridotta al 10 per cento per i soggetti che trasferiscono la residenza in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia."

<sup>3</sup> L'art. 5, comma 1, lett. c) del Decreto Crescita stabilisce che "[...] Le disposizioni del presente articolo si applicano per ulteriori cinque periodi di imposta ai lavoratori con almeno un figlio minorenne o a carico, anche in affido preadottivo. Le disposizioni del presente articolo si applicano per ulteriori cinque periodi di imposta anche nel caso in cui i lavoratori diventino proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento; l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà. In entrambi i casi, i redditi di cui al comma 1, negli ulteriori cinque periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare. Per i lavoratori che abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affido preadottivo, i redditi di cui al comma 1, negli ulteriori cinque periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 10 per cento del loro ammontare".

<sup>4</sup> D'ora in avanti si farà riferimento al regime intendendo per tale quello specifico previsto per gli sportivi professionisti.

<sup>5</sup> Vale a dire i redditi rientranti nel regime di cui all'art. 16, comma 1 del D.Lgs. 147/2015, ossia i redditi di lavoro dipendente (es. gli emolumenti corrisposti dal club) e quelli assimilati (es. i compensi pagati dalla squadra nazionale), nonché i redditi di lavoro autonomo (es., a certe condizioni, i redditi derivanti dalle sponsorizzazioni).

<sup>6</sup> Cfr. nota 2.

<sup>7</sup> Cfr. nota 3.

In concreto, le sopra indicate modifiche apportate dal Decreto Crescita all'art. 16, comma 1 del D.Lgs. 147/2015 hanno effetto per i calciatori che trasferiscono la residenza in Italia a partire dal 2020 e con riferimento agli emolumenti corrisposti dal club nel 2020.<sup>8</sup> Ciò implica che per i calciatori professionisti i benefici fiscali sono fruibili da coloro che si sono trasferiti in Italia nel corso della sessione estiva del calciomercato svoltasi nel 2019. Tale conclusione poggia sull'assunto che tali calciatori acquistino la residenza a partire dal 2020. Su tali aspetti si tornerà comunque nel prosieguo di questo contributo.

Il regime di cui al Decreto Crescita non è cumulabile con il regime dell'imposta forfettaria sui redditi esteri di cui all'articolo 24-*bis* del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917,<sup>9</sup> (nel seguito "TUIR"), che può rilevarsi anch'esso potenzialmente rilevante per gli sportivi professionisti.<sup>10</sup>

## 2. *L'applicabilità del regime impatriati ai calciatori professionisti*

### 2.1 *Ambito di applicazione: i soggetti e i redditi agevolabili*

Il regime di cui all'art. 16, comma 5-*quater* del D.Lgs. 147/2015 è applicabile ai rapporti disciplinati dalla legge 23 marzo 1981, n. 91 ("L. 91/1981") in materia di professionismo sportivo per cui a beneficiare del regime di favore sono i calciatori professionisti e le altre figure professionali citate dall'art. 2 della L. 91/1981,<sup>11</sup> che

<sup>8</sup> Per la verità l'art. 5, comma 2 del Decreto, così come modificato dall'art. 13-*ter*, comma 1 del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, stabilisce che "*Le disposizioni di cui al comma 1, lettere a), b), c) e d), si applicano, a partire dal periodo d'imposta in corso, ai soggetti che a decorrere dal 30 aprile 2019 trasferiscono la residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e risultano beneficiari del regime previsto dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147*". Sarebbe quindi che il regime possa trovare applicazione per i calciatori che si sono trasferiti in Italia nel 2019. Sebbene questa possibilità non possa escludersi è verosimile che non trovi riscontro alcuno nella realtà. Ciò in quanto i calciatori che si sono trasferiti in Italia nel corso della campagna trasferimenti invernale della stagione 2018-2019 sono da ritenersi residenti a partire dal 1° gennaio 2019, mentre quelli che si sono trasferiti in Italia nel corso della campagna trasferimenti estiva della stagione 2019-2020, acquistano la residenza in Italia solo a partire dal 2020 (a condizione che nel 2019 non soddisfino i criteri previsti dall'art. 2, comma 2 del TUIR per più di 183 giorni). Restano in ogni caso esclusi dall'agevolazione i calciatori che sono arrivati in Italia prima del 30 aprile 2019, i quali acquisendo la residenza ai sensi dell'art. 2 del TUIR già dal 2019, sono esclusi dall'agevolazione. In ordine ai profili discriminatori si veda G. MARIANETTI, *Rafforzati gli incentivi per i lavoratori impatriati, in il fisco*, 22/2019, 2135.

<sup>9</sup> Per una disamina di tale regime, si veda M. TENORE, *Il regime fiscale dei neo residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2019, IV, 32 e ss.

<sup>10</sup> L'articolo 1, comma 154 della legge 11 dicembre 2016, n. 232, prevede che "*gli effetti dell'opzione di cui all'articolo 24-*bis* del [TUIR], introdotto dal comma 152 del presente articolo, non sono cumulabili con quelli previsti dall'articolo 44 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, e dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147*".

<sup>11</sup> Tanto premesso, il richiamo operato dal Decreto Crescita alla L. 91/1981 solleva un dubbio interpretativo concernente l'applicabilità del regime in favore degli sportivi che non svolgono la

include tra gli sportivi professionisti "gli atleti, gli allenatori, i direttori tecnico-sportivi ed i preparatori atletici, che esercitano l'attività sportiva a titolo oneroso con carattere di continuità nell'ambito delle discipline regolamentate dal CONI e che conseguono la qualificazione dalle federazioni sportive nazionali".

Per quanto concerne i redditi agevolabili, l'art. 16, comma 5-*quater* del D.Lgs. 147/2015 fa un rinvio ai redditi di cui al primo comma, ovvero sia i redditi di lavoro dipendente (inclusi i redditi assimilati) e i redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia,<sup>12</sup> che saranno dunque agevolabili in capo agli sportivi professionisti (inclusi i calciatori) a condizione che siano prodotti nell'ambito di rapporti di cui alla L. 91/1981.

Per quanto concerne la categoria dei redditi di lavoro dipendente,<sup>13</sup> si osserva che vi rientrano gli emolumenti corrisposti dal club. Come si è anticipato, per i calciatori arrivati in Italia nel corso della sessione estiva di calciomercato 2019, i quali dovrebbe assumere la residenza fiscale italiana a partire dal 2020, il beneficio fiscale trova applicazione ai redditi corrisposti dal club nel 2020. Con riferimento ai redditi pagati dal club, il beneficio dovrebbe trovare applicazione anche ai redditi materialmente corrisposti nel 2020 per i quali però il diritto alla percezione è già maturato nel 2019.<sup>14</sup> In questi casi si pone un tema ulteriore qualora il contratto del calciatore preveda delle pattuizioni che facciano pensare alla volontà delle parti di porre in essere comportamenti elusivi finalizzati a posticipare la corresponsione di parte della remunerazione nel periodo di imposta 2020, con il solo fine di fruire del beneficio fiscale. In tali casi, non si può del tutto escludere che l'amministrazione finanziaria contesti tali comportamenti, utilizzando il principio generale dell'abuso del diritto codificato nel nostro ordinamento all'art. 10-*bis* della legge n. 212 del 27 luglio 2000 (cd. Statuto del Contribuente).

---

propria attività nell'ambito di una federazione iscritta al CONI e/o degli sportivi che svolgono la propria attività nell'ambito di una federazione iscritta al CONI ma che non riconosce il professionismo. Da un punto di vista letterale, i redditi di tali sportivi non godrebbero del beneficio fiscale che, per espressa previsione normativa, trova applicazione ai soli rapporti di cui alla L. 91/1981. Tuttavia, tale conclusione porterebbe a conseguenze paradossali in quanto ai rapporti esclusi dalla L. 91/1981 si renderebbe applicabile il regime di cui all'art. 16, comma 1 del D.Lgs. 147/2015 che, come noto, prevede una detassazione del reddito più ampia (pari al 70 per cento e, in alcuni casi, addirittura al 90 per cento). Sul punto sarebbero auspicabili dei chiarimenti ma, se le conclusioni sopra esposte fossero confermate, il risultato sarebbe una clamorosa discriminazione nell'ambito del settore sportivo tra gli sportivi inclusi nell'ambito di applicazione della L. 91/1981 e quelli esclusi da tale disciplina.

<sup>12</sup> Sarebbero quindi esclusi i redditi di cui all'art. 16, comma 2 del D.Lgs. 147/2015 che richiama i "redditi d'impresa prodotti dai soggetti identificati dal comma 1 o dal comma 2 che avviano un'attività d'impresa in Italia, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019".

<sup>13</sup> La remunerazione del calciatore professionista costituisce reddito di lavoro dipendente, così come previsto dall'art. 49 del TUIR, da determinare in base alle ordinarie regole previste nell'articolo 51 del TUIR.

<sup>14</sup> Sarebbero esclusi i redditi pagati dal precedente club estero e incassati in Italia nel primo anno di acquisto della residenza fiscale italiana.

Rientrano nell'ambito di applicazione del regime impatriati applicabile ai calciatori anche le remunerazioni in natura, cd. *fringe benefits*, quali le spese di vitto e alloggio a titolo di prima sistemazione, i biglietti omaggio per familiari, i beni (capi di abbigliamento, veicoli, orologi) assegnati da sponsor, etc. L'applicazione del regime si presenta interessante anche con riguardo al tema dei compensi ai procuratori in occasione delle operazioni di calciomercato, per la parte di tali compensi corrisposta dal club per conto del giocatore che in quanto tale è considerata un reddito in natura (*fringe benefit*) in capo a quest'ultimo.<sup>15</sup>

Esulando dal rapporto con il club, il regime non dovrebbe trovare applicazione agli altri redditi del calciatore professionista che lo stesso non percepisca dal club. In proposito, una questione rilevante, che si potrebbe presentare, concerne l'applicabilità del regime ai redditi da sponsorizzazioni. Il caso più frequente riguarda i compensi corrisposti dallo sponsor tecnico<sup>16</sup> per i quali il regime di cui all'art. 16, comma 5-*quater* del D.Lgs. 147/2015 non dovrebbe applicarsi stante il richiamo operato ai redditi conseguiti in virtù di rapporti instaurati ai sensi della L. 91/1981. Per tali redditi potrebbe però trovare applicazione il regime generale di cui al comma 1 dell'art. 16 del D.Lgs. 147/2015 con una conseguente maggior esenzione (pari al 70% o, a certe condizioni, al 90%).<sup>17</sup>

Appare incerta l'applicabilità del regime ai compensi ricevuti dal calciatore per la partecipazione alle competizioni con la squadra nazionale. Per tali redditi la qualificazione ai fini impositivi è quella dei redditi assimilati al lavoro dipendente.<sup>18</sup> Sebbene tali redditi rientrano in linea di principio nel novero di quelli agevolabili<sup>19</sup> non è chiaro tuttavia se, per essi, risulti soddisfatto il requisito dell'esercizio prevalente sul territorio italiano, posto che gran parte dell'attività potrebbe essere resa all'estero facendo venir meno il requisito in questione.

---

<sup>15</sup> Non è chiaro se il regime possa trovare applicazione anche a seguito di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria con cui, ad esempio, quest'ultima contesta al calciatore di un maggior reddito in natura. A parere di chi scrive, il dubbio dovrebbe essere risolto in senso affermativo a condizione però che il calciatore abbia già goduto del regime di favore per i redditi percepiti nel periodo di imposta oggetto di accertamento.

<sup>16</sup> Tali redditi possono qualificarsi, infatti, come reddito di lavoro autonomo se le relative attività sono esercitate con carattere di abitualità, ovvero come redditi diversi (obbligo di fare) in difetto di tale requisito. In quest'ultimo caso, i redditi sarebbero esclusi dal regime di agevolazione che può trovare applicazione ai soli redditi di lavoro autonomo. In caso di redditi di lavoro autonomo, inoltre, il regime di favore potrà trovare applicazione nel rispetto delle condizioni e dei limiti stabiliti dalle norme europee sugli aiuti di stato cd. "*de minimis*".

<sup>17</sup> Per tali redditi occorrerebbe inoltre verificare il soddisfacimento del requisito della prevalenza territoriale.

<sup>18</sup> Cfr. *ex multis*, la sentenza della Suprema Corte di Cassazione, 14 giugno 1999, n. 5866 e la Risoluzione Ministeriale 5 aprile 1984, n. 8/398.

<sup>19</sup> L'attività prestata per la Federazione è infatti disciplinata dalla L. 91/1981.

## 2.2 I requisiti richiesti per l'applicazione del regime impatriati

Il presupposto affinché possa trovare applicazione il regime è il trasferimento del calciatore dall'estero verso un club italiano.<sup>20</sup> Ciò premesso, i calciatori che intendono richiedere il beneficio fiscale, la detassazione del cinquanta per cento (50%) degli emolumenti corrisposti dal club, dovranno soddisfare quattro condizioni, tra loro cumulative, ossia essi dovranno:

- trasferire la propria residenza fiscale "ai sensi dell'articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917",<sup>21</sup> a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019;
- risultare fiscalmente residente all'estero nei due periodi di imposta precedenti il trasferimento;<sup>22</sup>
- mantenere la residenza fiscale nel territorio dello Stato per almeno due periodi di imposta e
- prestare la propria attività lavorativa prevalentemente nel territorio dello Stato italiano per ciascun periodo di imposta.<sup>23</sup>

<sup>20</sup> Non è chiaro in proposito se il beneficio compete anche ai calciatori professionisti che rientrano in Italia al termine di trasferimenti presso club esteri a titolo temporaneo. Sotto tale profilo l'Agenzia delle Entrate ha chiarito, all'interno della Circolare 17/E del 23 maggio 2017, che non godono dei benefici del regime "i soggetti che rientrano in Italia dopo essere stati in distacco all'estero ed aver acquisito la residenza estera per il periodo di permanenza richiesto dalla norma. Ciò in quanto il loro rientro, avvenendo in esecuzione delle clausole del preesistente contratto di lavoro, si pone in sostanziale continuità con la precedente posizione di lavoratori residenti in Italia e, pertanto, non soddisfa la finalità attrattiva della norma". Sul punto si veda anche A. TOMASSINI, A. LONGO, *Opportunità e Criticità per i Lavoratori Impatriati: Il Caso degli Sportivi Professionisti*, in *Corriere Tributario*, 11/2019, p. 995 secondo cui la posizione della Circolare 17/E del 2017 "[...] è stata giustificata dall'esistenza, in tali fattispecie, di una sorta di obbligo di ritrasferimento al termine del distacco di origine contrattuale; obbligo che, però, potrebbe non essere pienamente pertinente nel contesto sportivo/calcistico in esame, in cui è frequente che al club di destinazione sia riconosciuto un diritto di riscatto sul cartellino del calciatore in prestito, rendendo il ritrasferimento non necessariamente "obbligato" al termine del prestito stesso. Peraltro, si segnala che l'Agenzia è intervenuta, con le successive risoluzioni n. 45/E/2018 e n. 76/E/2018, per mitigare la propria posizione interpretativa nel caso di distacco estero in cui i legami con il territorio italiano, ad esempio in caso di svariate proroghe del distacco stesso, si siano di fatto affievoliti. In questo senso, si potrebbe ritenere applicabile l'agevolazione anche nel caso in cui il (ri)trasferimento in Italia del calciatore sia stato eseguito non in virtù di un preesistente obbligo ma a seguito di nuove negoziazioni tra i club, determinando così una sostanziale discontinuità rispetto alla precedente posizione lavorativa e contrattuale".

<sup>21</sup> Ai sensi dell'art. 2, comma 2, del TUIR si considerano fiscalmente residenti in Italia le persone che, per la maggior parte del periodo di imposta, siano iscritte nell'anagrafe della popolazione residente o che abbiano del territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.

<sup>22</sup> Prima delle modifiche introdotte dal Decreto Crescita, si faceva riferimento ai cinque periodi di imposta precedenti a quello di acquisto della residenza italiana.

<sup>23</sup> Per effetto delle modifiche introdotte dall'art. 5 del Decreto Crescita, sono dunque venuti meno i requisiti relativi al datore di lavoro e quelli di elevata qualificazione o specializzazione del lavoratore. Pertanto, non sembrerebbe più necessario indagare la ricorrenza delle condizioni alternative previste dal comma 2 dell'art. 16 del Decreto Internazionalizzazione, in quanto un lavoratore che soddisfa

Esaminando le singole condizioni, per i calciatori professionisti tesserati presso club italiani il soddisfacimento del requisito della prevalenza appare scontato, ricorrendo senz'altro anche per quei calciatori di club che partecipano alle competizioni europee dal momento che queste ultime hanno carattere marginale rispetto alle competizioni nazionali.<sup>24</sup> Ben maggiori criticità possono invece scaturire dai primi tre requisiti che si fondano sul concetto della residenza fiscale.

### 2.3 *La residenza fiscale dei calciatori professionisti*

L'analisi dei primi tre requisiti deve tener conto del fatto che la stagione sportiva (e dunque la permanenza del calciatore sul territorio Italiano) si sviluppa a cavallo di due periodi di imposta, poiché il concetto di residenza fiscale si fonda sull'anno solare.<sup>25</sup>

La disciplina italiana in materia di residenza fiscale delle persone fisiche ai fini delle imposte sui redditi è dettata dall'art. 2, comma 2 del TUIR ai sensi del quale: *“Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile”*.

---

tutte le condizioni di cui al comma 2 non può non soddisfare quelle di cui al comma 1. In particolare, ai sensi del comma 2, possono altresì accedere al regime agevolativo i cittadini europei o, al ricorrere di determinate condizioni, i cittadini di Stati extra-UE che hanno lavorato o studiato continuativamente all'estero almeno negli ultimi ventiquattro mesi e che mantengono la residenza fiscale in Italia per almeno due anni.

<sup>24</sup> Il requisito in questione si considera soddisfatto qualora l'attività lavorativa sia svolta in Italia per almeno 183 giorni per ciascun periodo di imposta (cfr. art. 1, comma 1, lett. c) del Decreto 26 maggio 2016 recante *“Disposizioni di attuazione del regime speciale per lavoratori impatriati, di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147”*). Tale condizione può ritenersi senz'altro soddisfatta nel caso in cui un club italiano stipuli un contratto di prestazione sportiva con un calciatore proveniente dall'estero. Tale conclusione è coerente con la posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 17/E del 2017 per il caso dei lavoratori inviati in trasferta. In tale circolare (p. 33) si legge *“Qualora l'attività lavorativa risulti prevalentemente prestata in Italia i redditi agevolabili possono comprendere anche le somme corrisposte per l'attività di lavoro prestata in trasferta all'estero, naturalmente se di durata inferiore a 183 giorni nel periodo d'imposta. Si ritiene, infatti, che l'attività di trasferta, in quanto resa nell'interesse e a beneficio esclusivo del datore di lavoro non possa essere scissa da quella prestata nel territorio dello Stato. Ciò a differenza dell'ipotesi di distacco in cui la prestazione avviene nell'interesse del datore distaccante ma a beneficio del soggetto distaccatario, il quale può disporre del comportamento del lavoratore esercitando il potere direttivo”*. Sul punto si vedano anche S. MASSAROTTO - M. ALTOMARE, *Il Nuovo Regime Fiscale degli Impatriati: il Caso dei Top Players del Calcio*, in *il fisco*, 22/2019, 2141 secondo cui *“è ragionevole ritenere che, anche in considerazione dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate in merito alle trasferte - secondo cui “l'attività di trasferta, in quanto resa nell'interesse e a beneficio esclusivo del datore di lavoro”, comporta che “i redditi agevolabili possono comprendere anche le somme corrisposte per l'attività di lavoro prestata all'estero ... se di durata inferiore a 183 giorni nel periodo d'imposta” - , possano rientrare tra i redditi agevolabili anche i compensi (ivi compresi i bonus e premi) corrisposti dal club di appartenenza e percepiti dagli atleti per l'esercizio della prestazione sportiva fuori dai confini nazionali”*.

<sup>25</sup> L'art. 7 del TUIR stabilisce che *“L'imposta è dovuta per anni solari [...]”*.

Tale disposizione individua tre distinti criteri alternativi per l'attribuzione ad una persona fisica dello *status* di soggetto fiscalmente residente in Italia, e cioè:

- i. l'iscrizione anagrafica,<sup>26</sup>
- ii. la residenza nel territorio dello Stato italiano come definita nell'art. 43, comma 2 del Codice Civile ai sensi del quale: "*La residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale*",<sup>27</sup> e
- iii. il domicilio nel territorio dello Stato italiano come definito dall'art. 43, comma 1, c.c. ai sensi del quale: "*il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi*".<sup>28</sup>

<sup>26</sup> Il primo dei criteri indicati dall'art. 2, comma 2 del TUIR è di tipo formale e si basa esclusivamente sulle risultanze anagrafiche. La mera iscrizione nel registro della popolazione residente conservato presso l'anagrafe di uno qualsiasi dei Comuni italiani attribuisce infatti, in via di presunzione assoluta, lo status di persona fisica fiscalmente residente nel territorio dello Stato. Ai fini fiscali, dunque, prevale la forma sulla sostanza, diversamente da quanto accade ai fini civilistici dove la giurisprudenza è concorde nel ritenere che le risultanze anagrafiche diano luogo a presunzioni relative, cioè superabili con prova contraria.

<sup>27</sup> È ormai pacifico, in giurisprudenza, in dottrina e nella prassi dell'amministrazione finanziaria, che la residenza, intesa come dimora abituale "ai sensi del codice civile", si compone di un elemento oggettivo, dato dalla permanenza dell'individuo in un determinato luogo con una certa stabilità e continuità, e di un elemento soggettivo, inteso quale intenzione della persona di mantenere in quel luogo la propria dimora. Tale natura, "composita", della residenza conduce a ritenere che essa non dipenda tanto dal tempo di permanenza in un dato luogo, quanto dalla presenza *dell'animus permanendi*, inteso quale attitudine del soggetto ad ivi conservare la propria abitazione ed a farvi ritorno ogni volta che ne abbia la possibilità (a nulla rilevando le assenze, anche prolungate). Affinché la dimora risulti "abituale" in un determinato luogo e costituisca, quindi, "residenza" *ex art. 43, comma 2, c.c.*, non è necessaria, pertanto, la presenza fisica continua in quel luogo (o prevalente rispetto agli altri luoghi di dimora), potendosi verificare situazioni in cui il soggetto è "tenuto", per motivi di lavoro, di salute o di più varia natura, ad allontanarsi dal luogo in cui ha fissato la propria dimora abituale; ciò che assume rilievo decisivo, infatti, è la volontà dell'individuo (ovviamente manifestata tramite atti e fatti concreti) di fare ritorno in quel luogo non appena liberatosi dalle incombenze che ne hanno determinato l'allontanamento. L'elemento soggettivo dell'intenzionalità assume quindi rilevanza per distinguere tra la dimora non abituale (ossia il cd. soggiorno), destinata a soddisfare unicamente esigenze contingenti, e quella abituale, che integra la residenza in quanto eletta dalla persona a luogo di permanenza stabile. In particolare, tanto i giudici di legittimità quanto la dottrina civilistica più autorevole hanno ravvisato l'assenza del requisito soggettivo dell'intenzionalità, necessario per qualificare una dimora "abituale", nei casi di soggetti costretti a trasferirsi (anche per periodi prolungati) per evidenti ragioni di cura e salute.

<sup>28</sup> Secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione, nonché della prassi dell'amministrazione finanziaria, a tale espressione viene riconosciuto un significato ampio, che prescinde *in toto* dalla presenza fisica (e dalle intenzioni di dimora) del soggetto ed è caratterizzato dalla volontà di stabilire e conservare in un determinato luogo la sede principale dei propri affari e interessi ove per "affari ed interessi" si intende "la generalità dei rapporti del soggetto, non solo economici, ma anche morali, sociali e familiari". Così come per l'*animus permanendi* ai fini della dimora abituale, anche la volontà di stabilire in un determinato luogo la sede principale dei propri affari e interessi deve essere desumibile in base a fatti concreti riconoscibili a terzi e non può essere ridotta a mera attitudine interiore del singolo individuo. Il domicilio di una persona, inoltre, non è in qualsiasi luogo in cui siano collocabili taluni interessi economici, patrimoniali o affettivi della stessa; esso infatti è nel solo ed unico luogo che costituisce il centro "principale" dei suoi legami familiari e personali nonché dei suoi interessi economici e patrimoniali. Si tratta infatti di individuare gli elementi prevalenti tra i molteplici interessi economici ed affettivi di una persona, in modo da

Tali condizioni devono essere verificate singolarmente, per cui qualora anche solo una di esse sia verificata per la maggior parte del periodo d'imposta, ossia per più di 183 giorni nel corso dell'anno solare, la persona fisica si qualifica come residente ai fini delle imposte sui redditi in Italia.

In caso di trasferimento della residenza in Italia non trova applicazione il criterio del frazionamento del periodo di imposta. Pertanto, laddove, ad esempio, il criterio della residenza (i.e. la dimora abituale) sia soddisfatto per una parte del periodo di imposta, comunque superiore a 183 giorni (esempio dal 1° aprile al 31 dicembre), il contribuente sarà considerato fiscalmente residente in Italia per l'intero periodo di imposta. Ciò comporta l'obbligo di assoggettare a tassazione in Italia tutti i redditi conseguiti nel periodo di imposta, ivi compresi quelli relativi ai mesi precedenti al trasferimento in Italia (ossia relativi al periodo dal 1° gennaio sino al 30 marzo).

Viceversa, laddove, il criterio della residenza (i.e. la dimora abituale) sia soddisfatto per una parte del periodo di imposta inferiore a 183 giorni (esempio dal 1° settembre al 31 dicembre), il contribuente sarà considerato fiscalmente non residente l'intero periodo di imposta. Ciò comporta per il contribuente l'obbligo di assoggettare a tassazione in Italia i soli redditi prodotti in Italia.

I profili temporali della residenza assumono dunque particolare rilievo nei casi di trasferimento di calciatori dall'estero verso Italia e dall'Italia verso l'estero poiché, come si è anticipato, la stagione sportiva si sviluppa a cavallo di periodi di due imposta. Si ipotizzi il caso di un calciatore proveniente dall'estero che sottoscrive un contratto con un club italiano in data 1° settembre 2020 e arrivi in Italia nello stesso giorno. Nell'anno di trasferimento dall'estero (2020), il calciatore sarà considerato fiscalmente non residente mentre solo a partire dall'anno successivo (2021) quest'ultimo potrà considerarsi fiscalmente residente, sempre che il calciatore non lasci l'Italia nella prima parte dell'anno (ad esempio in data 1° giugno) nel qual caso sarebbe dubbia la residenza italiana anche per tale periodo di imposta.

Le considerazioni che precedono sono rilevanti ai fini della disamina del regime e dei requisiti applicativi. Come si è visto un primo requisito riguarda la residenza del calciatore all'estero nei due periodi d'imposta precedenti al trasferimento. Nel caso in cui il calciatore sia stato precedentemente residente in Italia e si ritrasferisca nel nostro paese all'inizio della stagione 2020/2021 (es. ad agosto 2020), il requisito in commento dovrebbe risultare soddisfatto per i soggetti che non sono stati fiscalmente residente in Italia nel 2019 (sono abitualmente tali i calciatori che si sono trasferiti all'estero nella sessione estiva di calciomercato del

---

poterne localizzare la sede principale. Al riguardo occorre tuttavia osservare che la più recente giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, recepita anche dalla Corte di Cassazione e dalla prassi dell'amministrazione finanziaria, è incline a ritenere che, qualora un soggetto abbia la sede principale dei propri affari economici e patrimoniali in uno Stato e gli interessi affettivi e personali in un altro, la componente personale e affettiva assuma maggiore rilevanza ai fini dell'individuazione del domicilio della persona.

2019). Un secondo requisito richiesto al calciatore riguarda il mantenimento della residenza in Italia per almeno due anni. Per i calciatori che saranno acquistati nella campagna trasferimenti estiva, tale requisito sarà normalmente soddisfatto a condizione che il giocatore resti in Italia per almeno due stagioni sportive. Per intenderci, per i calciatori che si sono trasferiti dall'estero nel corso della sessione estiva di calciomercato del 2019, il requisito in questione potrà considerarsi soddisfatto qualora gli stessi mantengano la residenza in Italia sino a tutto il 2021 (in questa prospettiva, dovrebbero beneficiare del regime agevolato anche i calciatori che saranno trasferiti a club esteri nel corso della sessione estiva del 2021, mantenendo di solito gli stessi la residenza fiscale in Italia per l'intero periodo di imposta).

#### *2.4 Durata e modalità di fruizione dell'agevolazione prevista dal regime impatriati*

L'agevolazione in esame può essere fruita *"a decorrere dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi [...] e per i quattro periodi di imposta successivi"*.<sup>29</sup>

Per espressa esclusione normativa, ai calciatori professionisti non trovano applicazione le norme che estendono la possibilità di beneficiare del regime agevolativo per ulteriori cinque periodi di imposta.<sup>30</sup>

Per beneficiare dell'agevolazione prevista dal regime di cui all'art. 16, comma 5-*quater* del D.Lgs. 147/2015, il calciatore professionista sarà tenuto a presentare al Club una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà<sup>31</sup> debitamente sottoscritta, in cui andranno indicati:

- i. le proprie generalità;
- ii. il codice fiscale;
- iii. l'indicazione della attuale residenza in Italia risultante dal certificato di residenza;<sup>32</sup>
- iv. un'autocertificazione con la quale il calciatore dichiara di possedere i requisiti previsti per la fruizione dell'agevolazione;

<sup>29</sup> Cfr. art. 16, comma 3 del D.Lgs. 147/2015.

<sup>30</sup> Cfr. art. 16, comma 3-*bis* D.Lgs. 147/2015, che ammette l'estensione del regime per altri cinque periodi di imposta al ricorrere di una delle seguenti condizioni alternative: (i) il lavoratore abbia un figlio minorenni o a carico, anche in affidamento preadottivo; (ii) il lavoratore sia divenuto proprietario di almeno un'unità di tipo residenziale in Italia (anche nei dodici mesi precedenti il trasferimento). Limitatamente agli eventuali ulteriori 5 periodi di imposta, i redditi concorrerebbero alla formazione del reddito complessivo per il 50% o, addirittura, per il 10% del loro ammontare (laddove il lavoratore abbia almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affidamento preadottivo).

<sup>31</sup> La dichiarazione deve essere resa ai sensi del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445. Ne consegue che l'eventuale mendacia delle dichiarazioni sostitutive di atto notorio comporta l'insorgere di possibili responsabilità penali in capo al dichiarante.

<sup>32</sup> Tali requisiti sono previsti dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 31 marzo 2017, n. 64188, in particolare punti 1.2 e 1.6.

- (v) un'autocertificazione con la quale il calciatore dichiara di non beneficiare contemporaneamente degli incentivi previsti dall'art. 44 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, né di quelli previsti dall'art. 3 della L. 30 dicembre 2010, n. 238, o dall'art. 24-*bis*, TUIR.<sup>33</sup>

Dietro presentazione della richiesta da parte del contribuente, la Società, in qualità di sostituto di imposta, potrà operare – a partire dal mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione – le ritenute a titolo di acconto su una percentuale ridotta (i.e. 50%) delle somme e dei valori imponibili ai sensi dell'art. 51 TUIR.<sup>34</sup>

Si segnala infine che, a fronte dell'esercizio dell'opzione, è previsto il versamento di un contributo pari allo 0,5 per cento della base imponibile.<sup>35</sup> I criteri e le modalità di attuazione del presente obbligo saranno definiti con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta dell'autorità di Governo delegata per lo sport e di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze. In proposito non è chiaro chi sia il soggetto tenuto al versamento del contributo (se il club o il calciatore) e quale sia la base imponibile per l'applicazione dello stesso (se quella piena ovvero quella ridotta al cinquanta per cento).

### 3. *Le ipotesi di decadenza dal regime impatriati*

#### 3.1 *Le considerazioni in materia contrattuale (Cenni)*

Un aspetto non meno importante afferisce alla modalità con cui l'applicazione del regime è riflessa nel contratto di prestazione sportiva concluso tra il club e il calciatore.

Fermo restando che il presente contributo esula dalla disamina della normativa regolamentare in materia contrattualistica, laddove si assuma che le parti (il club e il calciatore) raggiungano un accordo sulla base di un valore netto della remunerazione, ci si limita ad osservare che in linea teorica sono possibili due scenari.

Il primo contempla l'indicazione nel contratto di prestazione sportiva di un ammontare lordo della retribuzione che tenga conto del beneficio fiscale conseguente all'applicazione del regime. In caso di indicazione dell'unico lordo

<sup>33</sup> Le indicazioni sub (iv) e (v), erano previste dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 29 luglio 2011, n. 97156, il quale disciplinava le modalità di esercizio dell'opzione per coloro i quali intendessero fruire (per la prima volta) del similare regime agevolativo di cui alla L. 30 dicembre 2010, n. 238. Si ritiene pertanto che medesime formalità si rendano necessarie anche per accedere al Regime degli Impatriati.

<sup>34</sup> Cfr. Agenzia delle Entrate, Provvedimento 31 marzo 2017, n. 64188, para. 2.

<sup>35</sup> Le entrate derivanti dal contributo di cui al primo periodo sono versate a un apposito capitolo dell'entrata del bilancio dello Stato per essere riassegnate a un apposito capitolo, da istituire nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze per il successivo trasferimento al bilancio autonomo della Presidenza del Consiglio dei ministri, per il potenziamento dei settori giovanili.

sarà opportuno che le parti disciplinino le conseguenze derivanti dalla mancata applicazione del regime e/o dalla decadenza anticipata.

Il secondo scenario contempla invece l'indicazione di due compensi lordi, vale a dire quello più basso valevole in caso di applicazione del regime e quello più alto valevole in caso di mancata applicazione del regime e/o di decadenza anticipata.

Con riferimento alle ipotesi di decadenza anticipata sarebbe inoltre opportuno che le parti si accordino sulle connesse conseguenze patologiche ed eventuali. Ci si riferisce in particolare alla possibile applicazione delle sanzioni amministrative illustrate nel successivo paragrafo.

Al riguardo va tenuto conto che qualsiasi elargizione monetaria effettuata dal club in favore del calciatore si considera reddito di lavoro dipendente e come tale è soggetta a imposizione in via ordinaria nei casi in cui non sia applicabile (o sia contestata) l'applicazione del regime.

### 3.2 *I profili sanzionatori nelle ipotesi di decadenza anticipata dal regime*

Il calciatore può decadere dal beneficio fiscale nei seguenti due scenari:

- a seguito del trasferimento della residenza all'estero da parte del calciatore entro due anni dal trasferimento in Italia (ossia prima dell'agosto 2021 per i calciatori che si sono trasferiti in Italia nel corso della sessione estiva di calciomercato del 2019). L'ipotesi di decadenza in questione può verificarsi laddove il calciatore sia trasferito per un club estero al termine della prima stagione sportiva o nella sessione invernale di calciomercato della stagione successiva. Si tratta comunque di una circostanza pienamente controllabile dalle parti coinvolte (il club e il calciatore) in quanto dipendente dalla volontà delle stesse;<sup>36</sup>
- a seguito di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate ad esito del quale sia contestata al calciatore la residenza italiana nel biennio precedente al periodo di acquisto della residenza italiana (ossia il 2018 e il 2019 per i calciatori che si sono trasferiti in Italia corso della sessione estiva di calciomercato del 2019).

In entrambe le ipotesi summenzionate la conseguente decadenza dal regime determina il recupero del beneficio fiscale, vale a dire si renderà dovuta la maggiore imposta (con i relativi interessi) e, secondo l'Agenzia delle Entrate, anche l'applicazione delle sanzioni in capo al beneficiario.<sup>37</sup>

Nei confronti del calciatore impatriato sarebbe, quantomeno in astratto, ipotizzabile la sanzione di infedele dichiarazione (dal 90 al 180 per cento delle

<sup>36</sup> Sulle conseguenze derivanti dal trasferimento all'estero, si veda anche S. TRETTEL, *Sportivi Professionisti e Regime degli Impatriati*, in *il fisco*, 4/2020, 363.

<sup>37</sup> Si veda la Circolare 17/E del 2017, 40, che sul punto richiama il decreto attuativo del 26 maggio 2016 che all'art. 3 prevede quanto segue "1. Il beneficiario degli incentivi di cui al predetto art. 16, comma 1, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, decade dal diritto agli stessi laddove la residenza in Italia non sia mantenuta per almeno due anni. In tal caso si provvede al recupero dei benefici già fruiti, con applicazione delle relative sanzioni e interessi".

imposte dovute) di cui all'art. 1, comma 2 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (d'ora in avanti "*D.Lgs. 471/1997*"). Da un punto di vista pratico, tuttavia, è pur vero come sia improbabile che un calciatore impatriato possa trasferire la residenza all'estero senza aver soddisfatto il requisito biennale e dopo aver già presentato una dichiarazione dei redditi che poi si riveli "infedele".<sup>38</sup>

Sempre a seguito della decadenza dal regime, in alternativa alla sanzione di infedele dichiarazione, nei confronti del calciatore impatriato potrebbe trovare applicazione la sanzione di omesso versamento di cui all'art. 13 del D.Lgs. 471/1997 (pari al 30 per cento dell'importo di cui è omesso il versamento). L'applicabilità di tale sanzione pare maggiormente probabile e anche più "coerente" rispetto alla violazione effettivamente commessa. Un argomento a supporto di tale tesi è indirettamente ricavabile dalla circostanza che il legislatore, in relazione ad altre ipotesi di decadenza da fattispecie agevolative, ha altrove espressamente previsto che la sanzione applicabile sia quella di omesso versamento. Questo è il caso delle ipotesi di decadenza dall'esenzione prevista ai fini dell'imposta sulle successioni all'art. 3, comma 4-ter, del D.Lgs. del 31 ottobre 1990, n. 346.<sup>39</sup>

Diverso è il caso in cui il calciatore non soddisfi il requisito della residenza all'estero nel biennio precedente al periodo di imposta di acquisizione della residenza italiana. Vista la durata quinquennale dell'agevolazione non è remota l'ipotesi in cui il calciatore possa incorrere nelle fattispecie sanzionatorie dell'infedele

<sup>38</sup> L'unica dichiarazione dei redditi potenzialmente "infedele" è quella relativa al primo anno di residenza italiana, da presentarsi nell'anno successivo (attualmente entro il 30 novembre). All'atto della presentazione di tale dichiarazione redditi (relativa al primo anno di residenza) il calciatore saprà già se soddisferà o meno il requisito della residenza italiana nel biennio e potrà quindi "comportarsi" di conseguenza pagando a saldo la maggiore IRPEF dovuta con riferimento ai redditi del primo anno di residenza in virtù della decadenza dal regime. Ad esempio si supponga il caso di un calciatore, arrivato in Italia nella sessione estiva del mercato 2019 (es. ad agosto). Quest'ultimo acquisterà la residenza fiscale a partire dal 2020. Si supponga inoltre che il calciatore sia trasferito all'estero a gennaio del 2021. Al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi per il 2020 (il 30 novembre 2021), il calciatore saprà già di non soddisfare il requisito della residenza estera nel biennio e quindi potrà versare la maggiore imposta con riferimento ai redditi del 2020 in virtù della decadenza dal regime.

<sup>39</sup> "4-ter. I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile. Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso. Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata".

dichiarazione, qualora il requisito della residenza all'estero venisse contestato negli anni successivi (es. laddove nel 2022 venisse contestato il requisito della residenza all'estero nel biennio 2018 e 2019 per il calciatore che si è trasferito in Italia nel corso della sessione estiva di calciomercato del 2019 e che si è dichiarato residente all'estero nel citato biennio).

Un'altra questione di incerta soluzione attiene alla responsabilità ai fini sanzionatori del club, ossia del sostituto di imposta. In assenza di pronunce di giurisprudenza o di prassi e tenuto conto dei principi generali in materia sanzionatoria, sarebbe auspicabile che l'applicabilità delle sanzioni in capo al sostituto venga esclusa quantomeno nei casi in cui la violazione discenda esclusivamente dal fatto del sostituto (ossia dalla decisione di quest'ultimo di trasferirsi all'estero anzitempo). In tal caso, infatti, non sarebbe ravvisabile alcun dolo o colpa del sostituto nella commissione della violazione. Quest'ultimo infatti – applicando le ritenute in misura ridotta fintanto che sussistano i requisiti in capo all'impatriato – non fa altro che attenersi a precise indicazioni dell'amministrazione finanziaria che gli indicano di operare in tal senso.

Sul punto comunque non sembrano esserci precedenti di prassi o pronunce di giurisprudenza tanto con riferimento al regime degli impatriati quanto con riferimento al precedente regime dei c.d. contro-esodati di cui alla L. 30 dicembre 2010, n. 238,<sup>40</sup> il quale pure prevedeva unicamente l'"*applicazione delle relative sanzioni*" al beneficiario nel caso in cui non avesse mantenuto la residenza fiscale in Italia (in quel caso, per cinque periodi di imposta).<sup>41</sup> Il provvedimento direttoriale recante le modalità di fruizione del regime dei contro-esodati<sup>42</sup> delineava gli adempimenti cui era tenuto il sostituto di imposta successivamente al trasferimento anzitempo del contro-esodato all'estero. Per tale ipotesi, il provvedimento disponeva semplicemente che da quel momento in poi il sostituto dovesse smettere di operare le ritenute in misura ridotta, ma nulla invece era detto circa eventuali ulteriori obblighi di imposta (o responsabilità sanzionatorie) legati alle ritenute (ridotte) operate antecedente a quel momento.

<sup>40</sup> La legge n. 238 del 2010 - recante incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia - prevede la concessione di incentivi fiscali sotto forma di parziale imponibilità del reddito derivante dalle attività di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa, avviate in Italia, in favore di cittadini dell'Unione europea in possesso di un titolo di laurea, i quali (i) hanno svolto continuativamente una attività di lavoro dipendente, autonomo o di impresa, fuori dal Paese d'origine e dall'Italia o (ii) che hanno svolto fuori dal Paese d'origine e dall'Italia una attività di studio per conseguire un titolo di laurea o di specializzazione post *lauream*. I soggetti beneficiari di tale agevolazione sono indicati con il termine "contro-esodati" in quanto la disciplina è rivolta ai cittadini italiani e degli altri Stati dell'Unione europea che dopo aver risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia ed essersi, quindi, trasferiti all'estero hanno deciso di tornare nel territorio dello Stato.

<sup>41</sup> Circolare n. 17/E del 23 maggio 2017, 19.

<sup>42</sup> Cfr. Prot. n. 97156/2011, punto 2.3 secondo cui "*Le disposizioni di cui ai punti 2.1 e 2.2 non si applicano nel caso in cui il lavoratore comunichi al datore di lavoro il trasferimento fuori dall'Italia della propria residenza o del proprio domicilio*".

Analogo “silenzio” è poi rinvenibile anche nei successivi provvedimenti attuativi dei precedenti regimi impatriati (prot. n. 46244/2016<sup>43</sup> e n. 64188/2017<sup>44</sup>).

Diverso è invece il caso in cui l’insussistenza dei requisiti non sia sopravvenuta (a seguito di trasferimento all’estero) bensì sussistente al momento della richiesta dell’agevolazione. Il caso è ad esempio quello del sostituto (il club) che abbia omesso di verificare la bontà della dichiarazione sostitutiva resa dal sostituto (il calciatore), recependo acriticamente il contenuto della stessa, poi rivelatosi mendace.<sup>45</sup> Ciononostante, in materia tributaria (e, più in generale, nei rapporti tra privati) la Corte di Cassazione non riconosce alle stesse un grado rafforzato di “affidabilità” né in ambito processuale (ove le stesse sono ritenute al più idonee a concorrere a formare il libero convincimento del giudice)<sup>46</sup> né in ambito stragiudiziale. Con specifico riferimento a quest’ultimo, la Cassazione ha ritenuto sanzionabile la condotta del datore di lavoro che aveva ritenuto soddisfatti i requisiti affinché lo stesso potesse godere di una agevolazione fiscale (legata all’incremento occupazionale) sulla base delle sole dichiarazioni sostitutive rese dai propri neo-assunti (circa la sussistenza di condizioni che quest’ultimi dovevano soddisfare). La Corte ha dichiarato applicabili le sanzioni in quanto, in quel caso, l’errore del sostituto sarebbe stato “*evitabile con l’uso dell’ordinaria diligenza, quella che si può ragionevolmente pretendere dal soggetto agente*”.<sup>47</sup> Benché nel caso degli impatriati la situazione non sia del tutto assimilabile a quella della pronuncia (in quanto le agevolazioni sarebbero fruite non dal datore di lavoro, bensì dai propri dipendenti),<sup>48</sup> non si può comunque escludere del tutto che tale precedente sia indicativo di un rischio sanzionatorio per il sostituto con riferimento al regime impatriati.<sup>49</sup>

<sup>43</sup> “*Modalità di esercizio dell’opzione ai fini dell’applicazione del regime previsto per i lavoratori impatriati dall’art. 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, da parte dei soggetti destinatari dei benefici previsti dalla legge 30 dicembre 2010, n. 238, che si sono trasferiti in Italia entro il 31 dicembre 2015*”.

<sup>44</sup> “*Modalità di esercizio dell’opzione di cui all’articolo 16, comma 4, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, da parte dei lavoratori dipendenti, prorogata dall’articolo 3, comma 3-novies del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244*”.

<sup>45</sup> L’eventuale mendacia delle dichiarazioni sostitutive di atto notorio comporta l’insorgere di possibili responsabilità penali in capo al dichiarante.

<sup>46</sup> Cfr. Cass. Civ., sez. 5, 26 maggio 2017, n. 13339; Cass. Civ., sez. 5, 13 gennaio 2017, n. 701; Cass. Civ., sez. 5, 4 novembre 2016, n. 22413; Cass. Civ., sez. 5, 26 gennaio 2015, n. 1290.

<sup>47</sup> Cass. Civ., sez. 5, 31 maggio 2013, n. 13755.

<sup>48</sup> È tuttavia nota la prassi del settore di concludere accordi sulla base della remunerazione netta nel qual caso è quantomeno discutibile che il solo a beneficiare del regime sia il calciatore.

<sup>49</sup> Le sanzioni astrattamente applicabili sarebbero la sanzione di infedele dichiarazione del sostituto di cui all’art. 2 del D.Lgs. 471/1997 e quella di omessa effettuazione di ritenute di cui all’art. 14 del medesimo decreto.

#### 4. *Conclusioni*

Il presente contributo ha evidenziato i numerosi profili di incertezza che contraddistinguono l'applicazione del regime impatriati nel settore calcio. Alla luce di quanto si è detto nei precedenti paragrafi, sarebbe pertanto auspicabile che si instaurasse un dialogo tra l'amministrazione finanziaria e le istituzioni competenti rappresentative dei club e/o dei calciatori al fine di dirimere gli aspetti tuttora controversi del regime.



## LE PRIME LINEE GUIDE PUBBLICATE PER L'ANALISI COSTI-BENEFICI DEGLI EVENTI SPORTIVI

di Jérôme Massiani\* e Riccardo Granaglia\*\*

*ABSTRACT: The Dutch Sport Council has recently issued guidelines for the Cost-Benefit Analysis (CBA) of sport events. While more and more events are submitted to CBA, no official guidelines were available until this publication. As this document is in Dutch, it seems useful to make the main parts of this document available to a larger public.*

*In the following paper, we make the core of this text available to the Italian speaking community and comment on the main features of the proposed methodology.*

*Although these Guidelines do not go much into detail on the micro-economic aspect of evaluation, they provide relevant stimulus for the improvement of methods in use. They focus in particular on:*

- 1. the consideration of a large array of impacts,*
- 2. the attention to the notion of attribubility/causality,*
- 3. the distinction between additional vs substitutive effects,*
- 4. a general need to base quantification on evidences.*

*If understood correctly, these elements certainly contribute to the improvement of methods applied in this area and to the formulation of sound policy recommendations.*

Keywords: *Cost Benefit Analysis – Sport events.*

SOMMARIO: 1. Introduzione: l'interesse delle Linee Guida per la valutazione degli eventi sportivi – Linee Guida. Capitolo 4: Spiegazione degli indicatori – 4.1 Costi – 4.2 Spese – 4.3 Sponsorizzazione e contributi di terzi – 4.4 Eredità infrastrutturale – 4.5 Effetti occupazionali – 4.6 Benefici dell'attività fisica – 4.7 Esperienza, partecipazione e coinvolgimento – 4.8 Ambiente e disagi – 2. Riferimenti

---

\* Ricercatore presso l'Università Milano Bicocca: grande parte di questo lavoro è stato realizzato quando l'autore lavorava presso l'Università Cà Foscari di Venezia. E-mail: j.massiani@unive.it.

\*\* Specialista di lingua nederlandese. Laureato dell'Università degli Studi di Padova. E-mail: riccardogranaglia@gmail.com.

## 1. Introduzione: l'interesse delle Linee Guida per la valutazione degli eventi sportivi

Mentre i grandi eventi sportivi tornano regolarmente nell'attualità e vengono riproposti come strumento di sviluppo del territorio, cresce, nel mondo accademico e fra i cittadini, un'impostazione critica rispetto ai veri benefici di tali eventi. In questo contesto, la ricerca è chiamata a contribuire proponendo rigorosi metodi di valutazione che tengano conto delle ricadute economiche, sociali ed ambientali degli stessi.

In quest'ottica di rivalutazione, il metodo Input-Output, per lungo tempo egemonico, viene ora contestato e si affermano almeno due altri paradigmi: l'Equilibrio Generale Calcolabile e l'Analisi Costi Benefici. In particolare, quest'ultimo conta già più di 40 applicazioni per eventi di varie dimensioni, come evidenziato nel riquadro 1, ed è stato anche proposto dai decisori politici come strumento di valutazione della candidatura per ospitare le olimpiadi invernali di Milano Cortina 2026.

Di primario interesse per la collettività degli economisti che lavorano in questo ambito, è la pubblicazione delle prime Linee Guida per l'Analisi Costi Benefici dei mega eventi: l'*Handreiking*<sup>1</sup> realizzato per il Consiglio dello Sport olandese. Questo documento è il primo (almeno fra quelli a diffusione pubblica) a fornire indicazioni sistematiche agli studiosi, seppure contributi nella stessa direzione sono stati prodotti in Australia,<sup>2</sup> in Nuova-Zelanda<sup>3</sup> e sono presenti in alcuni testi precursori in lingua tedesca.<sup>4</sup>

Non è un caso che sia la letteratura in lingua olandese ad apparire la più avanzata su queste tematiche, in quanto i Paesi Bassi sono probabilmente la nazione, forse con l'Australia, con la pratica più consolidata in studi di questo tipo. Ricordiamo, ad esempio, la valutazione della candidatura per la Coppa del Mondo 2018,<sup>5</sup> quella

<sup>1</sup> S. SCHENCK, GERDES E, POHL I, KONING R. *Handreiking MKBA sportevenementen. Een handreiking voor het ex-ante en ex-post in kaart brengen van de maatschappelijke kosten en baten van sportevenementen*. Nederlandse SportRaad. 2018.

<sup>2</sup> INDUSTRY COMMISSION. *State, Territory and local government assistance to industry*. Vol. 55. Belconnen, A.C.T; 1996.

TASMANIA AUDITOR GENERAL OFFICE. *Event funding, Report of the Auditor-General*. 2016 nov. Report No. 4 of 2016-17.

VICTORIAN AUDITOR GENERAL OFFICE. *State Investment in Major Events. 2007*. Report No.: Parliamentary paper (Victoria. Parliament); 2006, October. n. 14.

<sup>3</sup> MINISTRY OF BUSINESS INNOVATION AND EMPLOYMENT. *Major events investment benefits; Meta-Evaluation Report*. 2013.

<sup>4</sup> E. THÖNI. *Sport und Ökonomie: Kosten-Nutzen-Analyse als Entscheidungshilfe für Sport (Groß-) Veranstaltungen*. Schimmelpfeng-Review. 1984, Vol. 33, 89–92.

W. MAENNIG. *Kosten-Nutzen-Analysen Olympischer Spiele in Deutschland*, in: *List Forum für Wirtschafts- und Finanzpolitik*. 1991, Vol. 17, 336–62.

<sup>5</sup> M. DE NOOIJ, VAN DEN BERG M, KOOPMANS C. *Brood of spelen? Kosten-batenanalyse van het WK voetbal in Nederland*. TPEdigitaal 2010. M. VAN DEN BERG, NOOIJ M de, KOOPMANS CC. *Kengetallen kosten-batenanalyse van het WK voetbal*. 2010. MEERWAARDE, W.J.H. MULIER INSTITUUT, HYPERCUBE, SPORT2B. *Second opinion kosten-batenanalyse van het WK voetbal 2018*. 2010.

all'Expo per Rotterdam 2025,<sup>6</sup> e la candidatura alle Olimpiadi 2028,<sup>7</sup> tutte valutate tramite Analisi Costi Benefici.

*Riquadro 1 – Analisi Costi Benefici esistenti (evento, anno, autore)*

<b>Analisi Costi Benefici</b>	
1.	Vancouver 2010 Olympics, 2010, Shaffer M., et al.
2.	Vancouver 2010 Olympics, 2010, McHugh, D
3.	V8 car race, 2000-2001, ACT Auditor General.
4.	Pan-American Junior Athletic Championships Windsor, 2005, Taks, et al..
5.	Pan-American Junior Athletic Championships Windsor, 2005, De Nooij.
6.	Olympic Games Netherlands bid, 2028, De Nooij
7.	EURO in Poland and Ukraine, 2012, Humphreys, B.R, Prokopowicz, S.
8.	Australian Grand Prix, 2011 e 2012 (2013-2015), Economists at Large
9.	FIFA World Cup Netherlands bid, 2018, de Nooij M., et al.
10.	Australia Formula 1 Grand Prix, 2005, Applied Economics
11.	Ourense Rally, 2010, Sanchez-Fernandez, P. . A Barajas
12.	Roma Olympics bid, 2024, Open economics
13.	FIFA World Cup (Australia), 2022, Access Economics PTY Limited
14.	Campeonato de Tenis femenino ITF Sevilla, 2006, Ramirez Hurtado et al.
15.	Commonwealth Games, 2002, Cambridge Policy Consultants
16.	London Olympics, 2012, ARUP
17.	Torino bob infrastructure, 2006, Bottero M. e G. Mondini
18.	Frankfurt Rhein Olympics, 2012, Preuss, H.
19.	Football World Cup in Germany, 2006, Rahmann, B. & Kurscheidt, M.
20.	Football World Cup in Germany, 2006, Kurscheidt, M
21.	Football World Cup in Germany, 2006, Kurscheidt, M.
22.	Olympic bid Calgary, 2026, EY
23.	Athene olympics, 2004, G. T. Papanikos & V. Patsouratis
24.	18 events in New Zealand, 2003, NZ Treasury
25.	Bathurst 1000, 2014, Hicks et al.
26.	16 events in Tasmania, 2015, Tasmanian Audit office
27.	Coupe du monde de Rugby, 2007, Barget, E.; J-J. Gouguet
28.	Rotterdam World Exhibition, 2025, SOE
29.	Olympics bids in NL, 2028, Blok, G-J
30.	WM 2018 in NL, 2018, Meerwaarde, et al.
31.	2028 Olympics in NL, 2028, Stolwijk H., et al.
32.	World football cup, 2018, SEO
33.	2018 World cup in NL, 2018, Nooij et al.
34.	World championship Gymnastic, 2006, Sport Event
35.	Berlin 2000, 2000, Maennig
36.	Munich 2018 Winter Olympics bid, 2018, Preuß, H.
37.	Berlin 2000 olympic bid, 2000, Ewers, H.-J.
38.	Hamburg Olympic bid, 2004, Maennig
39.	Berlin Olympic bid, 2000, Maennig
40.	Berlin Olympic bid, 2004, Maennig
<b>Analisi Costi benefici di un evento fittizio</b>	
41.	Fictive international event, fictious event, Késenne, S
<b>Studi non disponibili (autore non contattabile, o che non ha risposto, o ha risposto che non aveva più il documento)</b>	
42.	Athens Olympic, 2004, Panagiotis
43.	Event in Kosten-Nutzen-Analyse von Sport-Events, Késenne, S.
44.	Landesgartenschau Freiburg, 1986, Dallman
45.	Sydney Olympics, 2000, Cashman and Hughes
46.	Event in “Cost-benefit analysis of sport events”, Késenne, S.
47.	WM NL bid, 2006, Rahmann, et al..
48.	Graz Winter Olympics, 2002, Steiner, M. E. Thöni
<b>Probabilmente non un'ACB (non calcolano un VAN, o non considera il surplus o lo esternalità)</b>	
South Africa WC bid, 2003, Grant Thornton	
Sotchi Winter Olympics, 2014, Pilipenko, Igor V.,	
Olympic bid NL, 2028, de Nooij M.	
Euro NL+BE, 2000, Oldenboom, E.R.	
World Paddle Tour, 2013, Jiménez-Naranjo H. V, et al.	
Open Swimming Championship, 2015, Sánchez-Fernández, P., et al.	
Beijing Olympics, 2008, Owen	
Euro in Nordic Countries, 2008, Oldenboom, et al.	
<b>Tesi di studenti</b>	
Sydney Olympics, 2000, Keim M. M.	
UEFA EURO bid in Italy, 2016, Lotti, A.	
FIFA World Cup South Africa, 2010, M. Gomes Menezes	
EURO in Sweden and Denmark, 2024, Af Mads Sørensen	
Ice hockey world championship, 2015, Halasová	
Nordic ski championship in Falun, 2015, Biedrzycki, Remigiusz	
Olympic Games, NA, Badia-Bellinger, Jordan Jose.	
Olympic Games, NA, Mobilian, Zachary E.	

<sup>6</sup> B. HOF, ROUGOOR W, TIEBEN B. *Maatschappelijke kosten en baten van de World Expo 2025 Rotterdam*. SEO Economisch Onderzoek, Faculteit Economie en Bedrijfskunde; 2016.

<sup>7</sup> CPB. *Second opinion bij 'Verkenning Maatschappelijke Kosten en Baten van De Olympische Spelen en Paralympische Spelen 2028 in Nederland'*. 2011. P. BLOK, FERNHOUT, BRIDGES T, TUNNEL, C., GERDES, E, SCHENK, S., et al. *Verkenning maatschappelijke kosten en baten van de Olympische en Paralympische Spelen 2028 in Nederland*. Rotterdam: eindrapport. Rotterdam: Rebel. 2011.

Sotto alcuni aspetti, le Linee Guida appaiono meno approfondite rispetto alle applicazioni sopra citate: i contenuti microeconomici e quelli riguardanti l'economia del benessere sono tenui, la presentazione appare divulgativa, destinata a *practitioners*, con scarsi riferimenti teorici. Questo può, tuttavia, non apparire come un difetto sostanziale: le Linee Guida non hanno in generale il ruolo di esporre, se non a grandi linee, le teorie sottostanti.

Detto ciò, uno dei meriti del testo è quello di migliorare l'eshaustività dell'analisi, prendendo in considerazione molti, se non tutti, i costi e i benefici rilevanti, nonché di migliorare la sua coerenza: il tema dell'*attribuibilità*, o la distinzione fra impatti addizionali e effetti sostitutivi costituiscono un filo conduttore del testo, e questo a profitto di una maggiore affidabilità degli studi. Non è esagerato affermare che alcuni dei principi ivi richiamati sono spesso dimenticati nella pratica, anche quando la loro considerazione sembrerebbe ovvia dalla lettura del testo. Questa attenzione agli effetti di sostituzione è visibile, ad esempio, nelle tre prime sezioni del testo tradotto: Costi, Spese, e Sponsorizzazione. Appare invece meno convincente nella sezione dedicata agli impatti occupazionali, dove la nozione di impatti netti non appare presa in considerazione con sufficiente attenzione.

La prima sezione del testo tradotto riguarda i costi, un aspetto spesso considerato – erroneamente - triviale, sul quale le Linee Guida ricordano la necessità di una sufficiente exhaustività nella contabilizzazione e di un'attenzione sostenuta al criterio di *attribuibilità*: solo i costi effettivamente attribuibili all'evento devono essere presi in considerazione.

Anche per quanto riguarda la spesa dei visitatori generata dall'evento (seconda sezione del capitolo tradotto) le Linee Guida mettono in evidenza due requisiti metodologici riguardanti l'*addizionalità*. Primo, la necessità di depurare la spesa delle sue componenti puramente sostitutive e di concentrarsi sulla componente addizionale. La spesa della popolazione locale e parte della spesa dei turisti (quella dei *time shifter* nella terminologia di Preuss),<sup>8</sup> infatti, non è da considerarsi addizionale. Secondo, le Linee Guida indicano la necessità di calcolare perdite, dispersione ("*leakages*"), ossia il fatto che una parte della spesa "esce" dal territorio analizzato. Pur banali all'apparenza, questi aspetti sono spesso trascurati sia negli studi d'impatto che nelle ACB dei megaeventi.<sup>9</sup>

La parte successiva del capitolo tradotto riguarda la sponsorizzazione. Tale voce può rappresentare, per i grandi eventi, una parte importante dei ricavi degli organizzatori: per esempio, fino a un terzo nel caso delle Olimpiadi di Londra 2012. Una valutazione che omette tale componente sarebbe sicuramente distorta. Un aspetto più rilevante e più speculativo riguarda il valore che le sponsorizzazioni rappresentano per l'economia considerata. Il metodo proposto si basa sul concetto

<sup>8</sup> H. PREUSS. *The Economic Impact of Visitors at Major Multi-sport Events*. Europ. Sport Manag. Quart. 2005; Vol. 5 num. 3, 281–301.

<sup>9</sup> J. MASSIANI. *How much will this event benefit our economy? A checklist for Economic Impact Assessment and application to Milan 2015 International Exhibition*. 2015. Available at: <https://mpr.aub.uni-muenchen.de/68976/>.

di spesa equivalente (*Equivalent Advertising Value*), un approccio al quale non è stata finora trovata alternativa convincente.

La sezione successiva riguarda l'occupazione. Il trattamento proposto dall'*Handreiking* appare meritevole di maggiore approfondimento: una difficoltà potrebbe essere rappresentata dalla possibile confusione fra impatto lordo (persone impegnate per lo svolgimento dell'evento) e impatto netto (al netto degli effetti di sostituzione) di un evento.

Il testo tradotto chiude con tre voci che spesso sono trascurate dalle analisi esistenti. I benefici dell'attività fisica per i partecipanti e per il grande pubblico, il valore della partecipazione e le esternalità ambientali. La prima è assente della quasi totalità delle ACB finora realizzate. La seconda, quando considerata, può raggiungere cifre considerevoli, almeno per i grandi eventi. In alcuni casi,<sup>10</sup> questa componente è in grado di cambiare il segno del risultato. Appare dunque legittimo inserirla fra le voci dell'ACB e indirizzare gli sforzi degli analisti verso una misurazione attenta di questo beneficio. La terza voce invece, quando contabilizzata, appare come una componente marginale del bilancio. Anche lì, il principio di completezza detta comunque di non escluderla a priori.

In sintesi, le Linee Guida rappresentano una tappa significativa sulla strada che porta alla definizione di metodi coerenti per la valutazione degli eventi sportivi. Nonostante sviluppi poco i fondamenti di analisi microeconomica e dell'economia del benessere, queste propongono un'impostazione relativamente esaustiva, attenta agli effetti di sostituzione e a criteri di attribuzione, che cerca di supportare le valorizzazioni proposte con "evidenze" empiriche documentate. Appare, dunque, come un elemento utile a migliorare la pratica degli analisti e alla definizione di un approccio scientifico alla valutazione dei grandi eventi.

Ci sembra dunque appropriato metterne i principali elementi, in particolare il capitolo centrale: "spiegazione degli indicatori" a disposizione di un pubblico non-olandese. Speriamo che il presente testo possa contribuire a migliorare i metodi impiegati per valutare l'impatto di programmi di spesa che superano a volte il miliardo di euro.

Segue la traduzione del capitolo 4 delle Linee Guida.

---

<sup>10</sup> H. WALTON, LONGO A, DAWSON P. *A Contingent Valuation of the 2012 London Olympic Games: A Regional Perspective*. Jour. of Sports Econ. 2008; Vol. 9, Num 3, 304–17.

## *Linee Guida. Capitolo 4: Spiegazione degli indicatori*

### *4.1<sup>11</sup> Costi*

#### *4.1.1 Descrizione*

Per l'organizzazione di un evento sportivo vengono necessariamente sostenuti dei costi, tanto durante la preparazione dell'evento (investimenti per strutture, ad esempio), quanto durante l'evento stesso.

#### *4.1.2 Causalità*

Tutti i costi che vengono sostenuti per l'evento sportivo vengono inclusi nell'Analisi Costi-Benefici. Ci sono però alcune eccezioni:

- Nel caso in cui vengano sostenuti determinati costi anche nello scenario di riferimento.<sup>12</sup> Nell'Analisi Costi-Benefici, infatti, viene presa in considerazione solo la differenza tra lo scenario di riferimento e quello di progetto.
- Investimenti per infrastrutture stradali, trasporti o strutture pubbliche già previsti che vengono realizzati ed effettuati prima dell'evento sportivo.
- Per l'utilizzo di personale volontario non è necessaria la registrazione di alcuna voce di costo (vedere anche il paragrafo 4.5).
- I contributi "in natura" degli sponsor o delle autorità rappresentano anche dei costi (per esempio per l'utilizzo di strutture). È possibile che questi costi siano compensati dal beneficio "contributi da sponsor" in quanto gli sponsor si aspettano vantaggi in cambio del loro contributo. Quindi sia costi che benefici possono essere presi in considerazione.
- In un'analisi ex-ante in previsione di una decisione di investimento, i costi sostenuti in passato vengono considerati costi irrecuperabili, quindi non rilevanti per il confronto.

In ragione della metodologia dell'Analisi Costi-Benefici, i costi nel bilancio di organizzazione possono non corrispondere ai costi dell'ACB stessa. Nell'Analisi Costi-Benefici vengono infatti presi in considerazione anche costi che non rientrano nel bilancio dell'organizzazione, ma che sono stati sostenuti da altre parti (pubbliche).

---

<sup>11</sup> Nota di traduzione: la numerazione dei paragrafi è quella del testo originale.

<sup>12</sup> Nota di traduzione: lo scenario di "riferimento" viene anche chiamato "scenario 0" e va confrontato con lo "scenario di progetto", anche detto nella letteratura, "scenario d'intervento" o "scenario di policy".

### 4.1.3 Valorizzazione

Poiché l'entità dei costi dipende dal tipo di evento, si effettua una stima specifica del progetto analizzato, da utilizzare come strumento di calcolo dell'Analisi Costi-Benefici. (...) <sup>13</sup>

Per il calcolo dei costi prendiamo come riferimento la classificazione contabile del Ministero per la salute pubblica, il benessere e lo sport (VWS). È consigliato, inoltre, aggiungere una voce di costi impreveduti pari al 10% del totale dei costi, a meno che questa non sia già inclusa nelle altre voci.

## 4.2 Spese <sup>14</sup>

### 4.2.1 Descrizione

Un evento sportivo attrae diverse tipologie di gruppi, fra questi gli sportivi e gli spettatori sono il target più ovvio. Anche gli accompagnatori degli atleti, i giornalisti, gli assistenti all'organizzazione e gli sponsor sono spesso presenti. (...)

### 4.2.2 Causalità

Esiste una relazione causale tra l'organizzazione di un evento sportivo e le spese sostenute dai visitatori, poiché questi ultimi, senza l'evento, spenderebbero il loro denaro altrove. L'intensità della relazione causale varia in base all'ambito geografico e al gruppo di visitatori. Più in dettaglio:

(...)

- Indipendentemente dalle dimensioni dell'area di studio, sia essa nazionale o locale, le spese dei visitatori di altri paesi vengono considerate aggiuntive. L'ipotesi è che questi, senza l'evento sportivo, non avrebbero viaggiato fino ai Paesi Bassi. Le loro spese non avrebbero avuto, quindi, alcun effetto sull'economia olandese. È necessaria, tuttavia, un'osservazione: in caso di grandi eventi sportivi occorre fare una distinzione tra gli spettatori provenienti dall'estero e quelli nazionali per tenere conto dell'effetto 'crowding out'.

---

<sup>13</sup> Nota di traduzione: con il simbolo (...) indichiamo dei passaggi non tradotti, ossia "omissis". Sono passaggi illustrativi o comunque meno importanti del testo.

<sup>14</sup> Nota di traduzione: si tratta di spese dei visitatori e dunque, in parte, di ricavi per il territorio.

**Crowding out o Effetto Spiazzamento**

Oltre ai turisti che vengono nei Paesi Bassi per uno specifico evento sportivo, altri turisti che viaggiano per motivi diversi potrebbero rinunciare al viaggio. Una ragione potrebbe essere l'aumento dei prezzi degli alberghi durante l'evento. È possibile, quindi, che si verifichi un effetto di spiazzamento. Questo effetto è maggiore in città dove il normale tasso di riempimento degli alloggi è già alto, come ad Amsterdam. Nel saggio *Analisi Costi Benefici Esplorativa delle Olimpiadi del 2028*;<sup>15</sup> che include riferimenti ad altre ricerche) viene a tal proposito effettuata una correzione del 50% sullo scenario di base. Inoltre, viene effettuata una correzione per turisti che, anche in assenza dell'evento, avrebbero viaggiato nei Paesi Bassi (15% dello scenario di base; **'doppio conteggio'**) e per i turisti che in assenza dell'evento avrebbero viaggiato nei Paesi Bassi in un altro momento (15% dello scenario di base: **"effetto di ricalendarizzazione"**). In totale, viene effettuata una correzione dell'80% sulle spese dei turisti. (...)

Si può sicuramente affermare che atleti e accompagnatori non avrebbero viaggiato verso il luogo di svolgimento dell'evento in assenza di quest'ultimo, così come è logico supporre che, in riferimento a tali gruppi, non debba essere considerato alcun effetto di spiazzamento, ricalendarizzazione<sup>15</sup> o doppio conteggio. Si possono dunque considerare le spese effettuate da atleti/accompagnatori e visitatori professionali come spese puramente aggiuntive. Lo stesso ragionamento non può valere per atleti/accompagnatori e professionisti olandesi se l'analisi viene fatta su scala nazionale (lo stesso ragionamento, come nel caso precedente; comporta solo la redistribuzione interna del paese).

Le precedenti considerazioni sono riassunte nella successiva tabella 3.<sup>16</sup>

<sup>15</sup> Nota di traduzione: con ricalendarizzazione ci riferiamo al fatto che alcuni visitatori hanno semplicemente riprogrammato il loro soggiorno da un periodo verso un altro.

<sup>16</sup> Nota di traduzione. Utilizziamo la numerazione delle tabelle del testo originale.

Tabella 3 - Addizionalità della spesa dei visitatori<sup>17</sup>

Categoria di visitatori	Studio a scala nazionale	Studio a scala regionale
Visitatori della propria città, regione o provincia	0%	0%
Visitatori dal resto dei Paesi Bassi	0%	100% (- % crowding out)
Visitatori dall'estero	100% (- % crowding out)	100% (- % crowding out)
Atleti/accompagnatori della propria città, regione o provincia	0%	0%
Atleti/accompagnatori dal resto dei Paesi Bassi	0%	100%
Atleti/accompagnatori dall'estero	100%	100%
Visitatori professionali della propria città, regione o provincia	0%	0%
Visitatori professionali dal resto dei Paesi Bassi	0%	100%
Visitatori professionali dall'estero	100%	100%

Per concludere, nella metodologia descritta, la spesa dei visitatori non può essere considerata al 100% come beneficio per il Paese ospitante, ma una quota di questa sarà destinata all'estero. Immaginiamo, ad esempio, il caso di un ristorante che propone ai visitatori dell'evento dei prodotti importati. È necessaria una correzione che tenga conto di questo “trasferimento” di risorse. Nello studio *Analisi Costi Benefici Esplorativa delle Olimpiadi del 2028*<sup>18</sup> questo effetto viene quantificato pari al 50% delle spese.

#### 4.2.3 Valorizzazione

##### *Ricavi dalla vendita dei biglietti*

I ricavi dalla vendita dei biglietti vengono calcolati in bilancio in una sezione separata rispetto a quella degli altri ricavi; tale scelta è determinata dalla forte variabilità del prezzo secondo l'evento considerato. In caso di eventi sportivi gratuiti, i ricavi non vengono ovviamente contabilizzati, mentre in caso di eventi sportivi a pagamento, è necessaria una valutazione che tenga conto delle seguenti informazioni:

1. Il numero di visitatori

<sup>17</sup> Nota di traduzione: la tabella distingue due possibili aree d'analisi, nazionale o locale. E mette in evidenza quale frazione della domanda può essere considerata addizionale per l'area contemplata.

<sup>18</sup> P. BLOK, FERNHOUT, BRIDGES T, TUNNEL, C., GERDES, E, SCHENK, S., et al. *Verkenning maatschappelijke kosten en baten van de Olympische en Paralympische Spelen 2028 in Nederland*. cit.

2. Il numero medio di visite<sup>19</sup> per visitatore
  1. Il prezzo medio di vendita
  2. *Addizionalità*<sup>20</sup> per gruppo di visitatori
  3. L'effetto di dispersione<sup>21</sup> nei ricavi della vendita dei biglietti

(...)

Il ricavo totale della vendita dei biglietti dev'essere calcolato attraverso la combinazione di questi cinque fattori.

(...)

Il numero di visitatori addizionali (punto 4) risulta dalla Tabella 3. È necessario considerare tali percentuali e discostarsi da queste solo nel caso di fondate ragioni per non ritenerle praticabili. È possibile effettuare anche una valutazione del *crowding-out*. Nel caso di Analisi Costi-Benefici ex-post è consigliabile utilizzare un'indagine tra gli spettatori; in caso di Analisi Costi-Benefici ex-ante bisognerebbe fare una previsione del livello atteso di spiazzamento, doppio conteggio e ricalendarizzazione, proporzionata alla dimensione dell'evento, del tipo di sport e del luogo di svolgimento.

La dispersione dei ricavi da vendita dei biglietti dipende da come l'evento viene organizzato e dal modo in cui i ricavi vengono ripartiti dagli organizzatori internazionali. Se, per esempio, un unico comitato sportivo internazionale riceve tutti i ricavi, la dispersione sarà totale; se, al contrario, è l'organizzatore a ricevere la totalità dei ricavi, la dispersione sarà nulla.

### *Altre spese*

Per effettuare una valutazione delle altre voci di spesa, sono necessarie le seguenti informazioni:

1. Numero di partecipanti, atleti/accompagnatori e professionisti
2. Permanenza media per gruppo di partecipanti
3. Spesa media giornaliera per gruppo di partecipanti
4. Spese aggiuntive per gruppo di partecipanti
5. 'Spiazzamento' delle altre spese.

Il numero dei partecipanti, atleti/accompagnatori e visitatori professionali (punto 1) è strettamente legato al tipo di evento. Una possibile valutazione può, ad esempio, tenere conto dei risultati delle precedenti edizioni dello stesso evento.

<sup>19</sup> Nota di traduzione: utilizziamo il termine "visita" per ogni singola fruizione dell'evento da parte del visitatore, così che un visitatore può fare diverse visite della stessa edizione di un evento.

<sup>20</sup> Nota di traduzione. In neerlandese "additionaliteit". Rappresenta il fatto che tale spesa non avrebbe avuto luogo se non ci fosse stato l'evento.

<sup>21</sup> Nota di traduzione: utilizziamo il termine dispersione per indicare che una parte della spesa in una determinata area finisce al di fuori dell'area di analisi, tipicamente tramite importazioni.

Per quanto riguarda il numero dei partecipanti all'evento è necessaria la distinzione tra quelli che sono i visitatori giornalieri, quelli provenienti tanto dal territorio quanto dall'estero, ed i visitatori permanenti, in particolare quelli provenienti esclusivamente dall'estero. La differenza viene illustrata in seguito.

Anche la permanenza media (punto 2) è strettamente legata al tipo di evento. (...)

Il fattore *spesa media* (punto 3) è, ancora una volta, strettamente legato alla tipologia di evento. Sono disponibili degli indicatori per i costi sostenuti dai visitatori, sia quelli locali che quelli provenienti dall'estero. L'NBTC (l'ufficio nazionale del turismo e dei congressi<sup>22</sup>) pubblica, con cadenza quadri/quinquennale, un rapporto sul turismo *incoming*.<sup>23</sup> In questo report, la cui edizione più recente è datata 2014, vengono pubblicati i dati relativi alla spesa media dei turisti stranieri nei Paesi Bassi. Ancora, l'Ufficio Centrale della Statistica ed altri enti pubblicano ogni anno il rapporto sul trend turistico, ricreativo e del tempo libero, la cui ultima edizione è del 2017. In caso di utilizzo di tali indicatori, si consiglia di conteggiare i visitatori professionali stranieri al pari di quelli olandesi, e i visitatori in proporzione alla spesa nel territorio come di seguito espressa:<sup>24</sup>

- Partecipanti e atleti/accompagnatori stranieri: 162 euro/giorno
- Visitatori professionali stranieri: 307 euro/giorno
- Partecipanti e atleti/accompagnatori olandesi: 36 euro/giorno
- Visitatori professionali olandesi: 307 euro/giorno.

Questi dati sono realistici solo per eventi di grosso rilievo, ad esempio i Mondiali di calcio o i Giochi Olimpici, eventi per i quali si registra un numero relativamente elevato di visitatori permanenti che spende soldi anche per i pernottamenti. Il Gruppo di lavoro per la valutazione di eventi sportivi – (WESP<sup>25</sup>) ha condotto svariate ricerche anche sulla spesa media dei partecipanti ai (piccoli) eventi sportivi e fornisce cifre alle quali è possibile attenersi, come negli esempi numerici riportati nella tabella 4.

<sup>22</sup> Nota di traduzione: het Nederlands Bureau voor Toerisme & Congressen.

<sup>23</sup> Nota di traduzione: il nome del rapporto è "Inkomend Toerisme".

<sup>24</sup> Abbiamo autonomamente corretto l'ammontare di spesa media di sportivi/accompagnatori locali e stranieri per prevenire lo sdoppiamento altrimenti causato dai proventi da vendita di biglietti, considerando che i turisti spendono già per i biglietti di ingresso. Nel rapporto Turismo in arrivo (NTBC, 2014) viene indicato che il 4% della spesa media dei visitatori stranieri appartiene alla categoria 'escursioni e biglietti di ingresso'. All'interno di tale categoria, però, sono presenti anche i turisti business che generalmente non sostengono alcun costo legato al tempo libero e vengono pesi in considerazione i costi per il trasporto. Il Rapporto sul trend turistico, ricreativo e del tempo libero (CBS e.a., 2017) indica che il 13% delle spese dirette per il tempo libero e il 10% del totale delle spese per il tempo libero (che include trasporto e costi fissi) degli Olandesi è destinato all'acquisto di biglietti di ingresso. Appliciamo alla base di questi dati una correzione del 10%.

<sup>25</sup> Nota di traduzione: Werkgroep Evaluatie SPortevenementen.

Tabella 4 - Esempi di comportamento di spesa secondo gli studi WESP (euro/giorno)

	Campionato europeo di pattinaggio in linea 2016	Campionato del Mondo di ciclismo - Gelderland 2016	Windmill Cup 2016
<b>Partecipanti</b>			
Spesa giornaliera durante l'evento	29 €	44 €	70 €
Spesa giornaliera nel periodo attorno all'evento	35 €	33 €	27 €
Spesa giornaliera per il pernottamento	26 €	44 €	27 €
<b>Atleti/accompagnatori</b>			
Spesa giornaliera durante l'evento	24 €	1.356.000 euro (in totale)	64 €
Spesa giornaliera nel periodo attorno all'evento	50 €		64 €
Spesa giornaliera per il pernottamento	20 €		37 €

Fonte: [http://www.open-onderzoek.org/tiki-index.php#contentuser\\_tabset\\_01-2](http://www.open-onderzoek.org/tiki-index.php#contentuser_tabset_01-2)

(...)

Le percentuali di spesa (punto 4) risultano dalla tabella qui sopra riportata.<sup>26</sup> È consigliabile tenere a mente tali percentuali. È possibile ne risultino degli scostamenti in caso ci siano buoni motivi.

Per quanto riguarda l'effetto di spiazzamento delle altre spese (punto 5) si presume che questo si attesti intorno al 50% del totale. Delle variazioni sostanziali si possono verificare se, ad esempio, un numero elevato di imprenditori locali o di imprenditori della ristorazione internazionale sono presenti nell'area interessata dall'evento.

### 4.3 Sponsorizzazione e contributi di terzi

#### 4.3.1 Descrizione

(...)

Le imprese possono avere svariate motivazioni per decidere se sponsorizzare un evento. La maggiore è la certezza di poter accrescere il consumo dei propri prodotti (beni o servizi che siano) attraverso il valore mediatico dell'evento. Altre motivazioni sono: la possibilità di individuare potenziali collaboratori, fornire intrattenimento ai

<sup>26</sup> Nota di traduzione. Traduzione letterale del testo originale ("De percentages volgen uit de tabel hierboven") anche se a rigore la tabella non presenta percentuali.

partner dell'azienda invitati all'evento (clienti, investitori o altri *stakeholders*), o la creazione di determinate associazioni fra il proprio marchio, l'evento e/o lo sport in questione. Un'ulteriore motivazione per decidere di sponsorizzare un evento sportivo potrebbe essere l'intenzione dell'azienda di raccogliere dati sui partecipanti. L'insieme delle motivazioni che possono portare un'azienda a scegliere di sponsorizzare un evento sportivo vengono catalogate sotto la categoria 'sponsorizzazione'.

Gli organizzatori di un evento possono, inoltre, ricevere un contributo finanziario da organizzazioni sportive, fondi, organizzazioni e autorità sociali (sussidi).

#### *4.3.2 Causalità*

(...)

Un evento sportivo rappresenta, per le aziende, un mezzo per raggiungere un determinato target. Questo target può essere composto dagli sportivi stessi, dai visitatori, dall'eventuale pubblico televisivo e dai fruitori degli altri media. Il raggiungimento del target rappresenta un valore particolare per l'azienda, che consideriamo come aggiunto. Il valore mediatico non riguarda tutte le aziende né tutti i tipi di evento. Per esempio, la decisione di uno sponsor di mettere a disposizione un locale adibito all'accoglienza degli ospiti, non può essere certo considerata come valore mediatico.<sup>27</sup>

Per quanto riguarda i contributi di terzi (organizzazioni sportive, fondi, sussidi) questi sono da considerare aggiuntivi solo se provenienti dall'ambiente esterno al campo di ricerca. Un sussidio dell'Unione Europea, per esempio, viene considerato come beneficio aggiuntivo per un evento sportivo, mentre un sussidio del Ministero per la Salute pubblica, il Benessere e lo Sport (VWS) non viene considerato tale. La logica è la stessa esposta nel precedente paragrafo riguardante le spese: i finanziamenti verrebbero impiegati in maniera diversa in assenza dell'evento e comporterebbero quindi soltanto una redistribuzione all'interno dell'area di analisi (nei Paesi Bassi). Nel caso si prendesse in considerazione un'area d'interesse più piccola dei Paesi Bassi, un finanziamento ministeriale diventerebbe chiaramente aggiuntivo. (...)

#### *Valorizzazione*

Il punto di partenza utilizzato per la valutazione delle sponsorizzazioni consiste nell'idea che il valore stesso venga determinato dalla concorrenza. Ciò implica che le imprese coinvolte nell'evento sportivo adottino strategie diverse per raggiungere lo stesso gruppo/target. Questa è una semplificazione della realtà, ma

<sup>27</sup> F. CORNELIS (2018). *Zichtbaar Sportief: Mediawaarde van evenementen*. The Hague, Netherlands: Nederlandse Sportraad.

permette di calcolare l'ammontare della sponsorizzazione tramite l'osservazione dei ricavi totali da sponsor di un evento sportivo. Il ricavo può dipendere da:<sup>28</sup>

- Sponsorizzazioni dirette in contanti
- Contributi in natura
- Entrate da diritti televisivi (ove quest'ultime non vengano 'scremate' tramite un'associazione sportiva internazionale).

Per effettuare una buona analisi delle entrate totali da sponsor si può, per esempio, far riferimento ai dati delle edizioni precedenti dell'evento. Un altro metodo consiste nella valutazione esclusiva del valore mediatico (in quanto sponsor) tramite la moltiplicazione del numero di partecipanti all'evento per il valore economico di ogni partecipante raggiunto. Nel rapporto *Visibilmente sportivo: valore mediatico di eventi sportivi*<sup>29</sup> viene stabilita una scala di valori, riportati di seguito, che sono comuni nei Paesi Bassi:

Tabella 5 — Il valore dell'esposizione mediatica secondo i diversi Media

Media	Valore per osservatore/ascoltatore: euro per 1000 persone
Spot televisivi e sul web	10 – 30 euro
Spot radiofonici	5 – 15 euro
Copertura target selezionato	30 – 90 euro

(...)

#### 4.4 Eredità infrastrutturale

##### 4.4.1 Descrizione

Un evento sportivo può essere motivo di investimento nelle infrastrutture, nelle proprietà immobili, nelle strutture sportive, nei trasporti e/o spazi pubblici; questo avviene soprattutto se l'evento in questione è di grandi dimensioni. (...) Questi investimenti possono, accanto ai costi di investimento, produrre benefici nel periodo successivo all'evento. Investimenti in infrastrutture stradali e di trasporto pubblico comportano meno ritardi per i viaggiatori e una conseguente riduzione del tempo di viaggio.

<sup>28</sup> Può succedere che, per raggiungere l'obiettivo desiderato, uno sponsor sostenga dei costi extra. Si pensi per esempio all'assunzione di un ufficio di indagine per la raccolta dati durante il corso dell'evento. Poiché questi costi non rientrano nel bilancio dell'evento, è ragionevole correggere il valore della sponsorizzazione per tali costi.

<sup>29</sup> CORNELIS, F. (2018). *Zichtbaar Sportief: Mediawaarde van evenementen*. Cit.

#### 4.4.2 Causalità

Per l'imputabilità degli investimenti infrastrutturali si opera una distinzione tra strutture temporanee da un lato, strutture permanenti e infrastrutture dall'altro. (...)

Gli investimenti per le strutture temporanee conducono solo a costi, non a benefici. Queste strutture scompaiono sempre al termine dell'evento. Un'eccezione si verifica nel caso in cui la struttura, seppur temporanea, viene utilizzata per un altro scopo, ad esempio un concerto. In tal caso, bisogna determinare quale parte del costo totale sostenuto per la costruzione della struttura temporanea sia da considerare come parte dei costi legati all'evento (e quale sia da imputare ad altre finalità).

La costruzione di strutture permanenti ed infrastrutture comporta, oltre ai costi di investimento, molti benefici. In alcuni casi, questi benefici (o una parte) possono essere attribuiti all'evento stesso poiché in sua assenza non sarebbero state costruite o sarebbero state costruite ma in un momento successivo. Questo, purtroppo, non si avvera di frequente. (...)

#### 4.4.3 Valorizzazione

Per la valorizzazione delle strutture temporanee nell'Analisi Costi-Benefici vengono presi in considerazione solo i costi di investimento.

Gli investimenti per le strutture permanenti e le infrastrutture possono essere valutate come segue:

- *Strutture sportive*: differenza tra costi di investimento e i risultati di esercizio attesi al termine dell'evento per la singola struttura. I risultati attesi di esercizio rappresentano un teorico valore di vendita. I valori attesi di esercizio possono essere anche negativi.
- *Immobili*: differenza tra costi di investimento e di trasformazione e ricavi attesi (dalla vendita) al termine dell'evento. Nel caso di un centro di stampa e media, ad esempio, che in seguito all'evento viene utilizzato come proprietà commerciale, si può calcolare la superficie in m<sup>2</sup> e il prezzo di locazione per i locali commerciali in vigore nell'area.
- *Infrastrutture stradali e trasporto pubblico*: differenza tra costi di investimento e utile d'esercizio in proporzione al beneficio in termini di riduzione dei tempi di viaggio. Nel caso in cui si tratti dell'anticipazione di un investimento già pianificato, i costi e i benefici legati alla variazione dei tempi di viaggio vanno contabilizzati solo per gli anni in cui l'investimento è stato anticipato a causa dell'evento sportivo.<sup>30</sup>

<sup>30</sup> REBEL, BLOK, P., FERNHOUT, BRIDGES, T., TUNNEL, C., GERDES, E., SCHENK, S., & KANDEL, H.. *Verkenning Maatschappelijke Kosten en Baten van de Olympische en Paralympische Spelen 2028 in Nederland*. Cit.

Per gli investimenti sugli spazi pubblici (ad esempio la ristrutturazione di una rotonda o di una strada), solo i costi di investimento vengono espressi in euro. Il beneficio è un miglioramento qualitativo per gli abitanti della città, una città bella e visivamente attraente. Nel caso in cui si tratti di un'anticipazione di un investimento sugli spazi aperti già pianificato, i costi di investimento (e i benefici qualitativi) fanno testo unicamente per gli anni precedenti all'avvenimento dell'investimento stesso.

#### 4.5 Effetti occupazionali

##### 4.5.1 Descrizione

Per l'organizzazione di un evento sportivo vengono coinvolti molteplici lavoratori e volontari, così come per la sicurezza, le pulizie e l'*hospitality*. Un possibile beneficio di un evento sportivo è quindi la creazione di posti di lavoro.

##### 4.5.2 Causalità

L'effetto occupazionale, normalmente, non viene considerato come aggiuntivo nell'Analisi Costi-Benefici. Viene supposto che i lavoratori in questione avrebbero trovato o avuto un impiego anche nello scenario di riferimento. Un'eccezione si verifica nel caso in cui sia prevista la creazione apposita di posti di lavoro a tempo determinato o indeterminato per persone disoccupate. Malgrado il rischio di perdere il lavoro al termine dell'evento, per molte persone con contratto a tempo determinato, quest'ultimo dovrebbe rappresentare per alcuni la possibilità di trovare un impiego fisso.

Altri effetti occupazionali si manifestano se durante l'evento sportivo vengono impiegati dei volontari o se viene offerta la possibilità di stage per accumulare esperienza lavorativa.

##### 4.5.3 Valorizzazione

In occasione di un evento sportivo, se vengono impiegate persone al momento disoccupate, si può effettuare una valutazione economica dell'impatto occupazionale dell'evento stesso. Un elemento della valutazione è il risparmio sulla prestazione pubblica di sussidi. Gli effetti occupazionali non sono specifici degli eventi sportivi, ma molto più ampi e ciò viene già considerato nella valutazione dell'Analisi Costi-Benefici. A tal proposito facciamo riferimento alla pubblicazione *Guida all'analisi Costi Benefici nel campo sociale*.<sup>31</sup> Nel caso di una valutazione dei benefici conseguenti alla creazione di posti di lavoro esiste la possibilità, per gli strumenti di calcolo, di operare una differenza tra benefici temporanei (contemporanei all'evento) e strutturali (per gli anni successivi all'evento).

<sup>31</sup> SEO, *Werkwijzer Kosten-Batenanalyse in het sociale domein*, 2016, Amsterdam.

La valorizzazione netta del lavoro non retribuito (volontari) è nulla nell'Analisi Costi-Benefici.

(...)

Nell'Analisi Costi-Benefici il numero di stagisti e praticanti in un evento può essere valutato dal punto di vista quantitativo (numero di posti) e qualitativo. Una situazione di possibile monetizzazione avviene in caso di deficit di posti di *stage*, in cui l'evento è costretto ad impiegare nuovi stagisti e praticanti (che altrimenti non avrebbero lavorato). Da ciò nasce un problema di analisi di cui, una possibile soluzione è quella di considerare lo *stage* come un'opportunità per ridurre il numero di abbandoni scolastici precoci (tenendo in considerazione il corrispondente valore monetario) degli studenti ai quali l'esperienza di *stage* offre una buona preparazione.

#### 4.6 Benefici dell'attività fisica

##### 4.6.1 Descrizione

Gli eventi sportivi promuovono l'attività fisica. Gli atleti si preparano in vista dell'evento e i fan dello sport (spettatori o spettatori televisivi) possono essere motivati a fare attività fisica. Lo sport, inoltre, può portare alcune persone ad un miglioramento della salute, così come può anche far crescere il rischio di infortuni.

Ci sono quattro tipi di benefici per la salute:<sup>32</sup>

1. Risparmio sulla spesa per l'assistenza sanitaria tramite la diminuzione del rischio di determinate malattie
2. Incremento della qualità di vita tramite un miglioramento della salute
3. Incremento dell'aspettativa di vita come conseguenza al miglioramento della salute
4. Incremento dei costi per le cure sanitarie post-infortunio.<sup>33</sup>

Poiché il focus verte sugli effetti di un evento sportivo, che può portare ad un *temporaneo* incremento dell'attività fisica, verranno tralasciati i punti 1 e 3 dell'elenco precedente. L'ipotesi è che ci sia un cambiamento nell'attività fisica di base. Un cambiamento portato dall'eventuale incremento della qualità di vita tramite un miglioramento della salute (punto 2) e un eventuale incremento dei costi per le cure sanitarie post-infortunio (punto 4).

##### 4.6.2 Causalità

(...)

<sup>32</sup> ECORYS, *De sociaal-economische waarde van sport en bewegen*, 2017.

<sup>33</sup> Nota di traduzione: il testo originale specifica che tratta di quattro benefici, anche se il quarto punto non appare come beneficio. Viene inoltre considerato come un costo al para. 4.6.3.

Si distinguono: atleti amatoriali,<sup>34</sup> agonisti e visitatori.

- Atleti amatoriali: un evento sportivo può condurre all'incremento dell'attività fisica degli sportivi amatoriali in vista dell'evento. Adottiamo, in questo caso, un principio prudenziale: si verificano benefici per gli sportivi che si posizionano sotto la media (per quanto riguarda l'attività fisica praticata) e dichiarano di praticare più attività fisica in occasione dell'evento in modo da superare la media. Inoltre, l'organizzazione dell'evento deve impegnarsi con interventi mirati. (...)

In sintesi: potrebbero verificarsi benefici sulla salute in seguito all'aumento dell'attività fisica svolta dagli sportivi amatoriali, a condizione che l'aumento superi la media e questi sport vengano promossi dall'organizzazione dell'evento tramite interventi mirati. (...)

#### 4.6.3 Valorizzazione

La valorizzazione netta degli effetti sulla salute è la differenza tra una migliore qualità di vita tramite la salute (punto 2) e i costi extra per le cure sanitarie post-infortunio (punto 4). Il metodo per valutare entrambi gli effetti viene illustrato qui in seguito.

*Migliore qualità di vita tramite il miglioramento della salute (beneficio positivo)*

Per la valutazione di tale effetto bisogna tener presente il numero degli sportivi amatoriali ai quali si può applicare l'effetto, il tempo extra (in minuti) in cui praticano attività fisica in preparazione all'evento, e l'importanza dell'effetto sulla salute.

- È il totale degli sportivi amatoriali che prendono parte all'evento meno il numero di coloro che già prima dell'evento si posizionavano sopra la media. La media del tempo di attività fisica viene calcolata dal Consiglio della Salute (*Gezondheidsraad*). (...)

Per la realizzazione di tali inchieste si raccomanda lo studio *Profilo dei partecipanti e valore per la salute della corsa del Marikenloop*.<sup>35</sup> (...)

*Effetto sulla salute per gli sportivi amatoriali*

- Il numero di minuti extra di attività fisica si può moltiplicare per i valori del beneficio di salute
- Per 30 minuti extra di attività fisica un uomo guadagna 0,00022 QALY (*Quality Adjusted Life Years*).<sup>36</sup>

<sup>34</sup> Nota di traduzione: traduciamo "breedtesporters" come "sportivi amatoriali" o "atleti amatoriali."

<sup>35</sup> J. SCHOEMAKER, VAN GENDEREN S. & TER HORST I. (2017) *Deelnemersprofiel & gezondheidswaarde Marikenloop 2017*. Hogeschool van Arnhem en Nijmegen.

<sup>36</sup> J. SCHOEMAKER, VAN GENDEREN S. & TER HORST I. (2017) *Deelnemersprofiel & gezondheidswaarde Marikenloop 2017*. Cit. R. J. FORDHAM, & BARTON, G. R. *A cost-effectiveness scenario analysis of*

- Un QALY ha un valore monetario compreso tra i 50.000 e i 100.000 euro.<sup>37</sup>

### *Valutazione di spese sanitarie extra per cure post-infortunio (beneficio negativo)*

Per la valutazione di tale effetto bisogna tenere in considerazione il numero di infortuni avvenuti durante l'evento ed il costo per infortunio.

Numero di infortuni a causa dell'evento:

- Gli infortuni possono colpire ogni partecipante ad un evento sportivo, quindi non solo gli sportivi amatoriali che superano i valori di media di attività fisica praticata durante l'evento.
- Un'ipotesi globale prevede 2 infortuni ogni 1000 ore di sport. Per determinati sport esistono dati ancora più precisi (ad esempio, per la corsa, si stimano 5,3 infortuni ogni 1000 ore). Questi dati sono disponibili sul sito [www.allesoversport.nl](http://www.allesoversport.nl).
- L'alternativa per quantificare gli infortuni è di ricorrere ad un sondaggio tra i partecipanti. Lo svantaggio in questo caso è che durante il sondaggio non sarà possibile registrare i dati dei partecipanti che non prendono parte all'evento a causa di infortuni avuti durante l'allenamento.

### *Spese sanitarie per cure post-infortunio, per infortunio*

- La spesa sanitaria media per infortunio ammonta a 274 euro. Anche in questo caso si ha una variazione in base allo sport preso in esame. Gli infortuni dei ciclisti o dei *mountain-bikers*, ad esempio, sono particolarmente onerosi. La spesa sanitaria per infortunio ammonta a 526 euro.

(...)

## *4.7 Esperienza, partecipazione e coinvolgimento*

### *4.7.1 Descrizione*

Un evento sportivo raggiunge spesso, non come scopo principale bensì come effetto secondario, determinati valori immateriali. Sono valori come l'orgoglio dei cittadini per la propria città, o dei volontari per l'evento stesso, la gioia e gradimento degli atleti e degli spettatori, il senso di appartenenza tra i tifosi. Un evento sportivo può anche creare un sentimento di coinvolgimento all'interno di specifici gruppi, come i partecipanti con deficit fisici o mentali.

---

*four interventions to increase child and adolescent physical activity: the case of walking buses, free swimming, dance classes and community sports*. 2008 «Promoting physical activity for children». PDG Report, NICE. (Monograph).

<sup>37</sup> SEO, *Werkwijzer Kosten-Batenanalyse in het sociale domein*, 2016, Amsterdam.

### 4.7.2 Causalità

Esiste uno studio scientifico riguardante il valore immateriale degli eventi sportivi. Nell'articolo *Ex Ante and Ex Post Willingness to Pay for Hosting a Large International Sport Event*<sup>38</sup> si trova una panoramica di tali valori immateriali. Viene anche spiegato il modo in cui gli abitanti del luogo, pur non partecipando all'evento, possono trarre beneficio.

### 4.7.3 Valorizzazione

Un metodo per analizzare ed esprimere in euro il valore immateriale degli eventi sportivi è l'impiego della *Willingness-To-Pay* (WTP) dei gruppi target. La WTP è il prezzo massimo che il consumatore è disposto a pagare per avere a disposizione un bene. Nel caso degli eventi sportivi è il prezzo massimo che gli abitanti del luogo sono disposti a pagare per far sì che l'evento abbia luogo nella propria città (o, chiaramente, in un'altra) e quanto i visitatori sono disposti a pagare per assistervi. Nella letteratura osserviamo che la ricerca della WTP viene normalmente effettuata in ambito di eventi sportivi di grandi dimensioni, e spesso alcuni anni prima dell'evento stesso. (...)

La maggior parte delle ricerche sugli eventi sportivi, in particolare sulla WTP, spesso non vengono pubblicati. I valori relativi al Girostart Gelderland del 2016 sono disponibili nell'articolo *Ex Ante and Ex Post Willingness to Pay for Hosting a Large International Sport Event*.<sup>39</sup> Ne risulta una WTP media per abitante di Euro 3,58 (calcolata ex-ante) e di Euro 4,45 (calcolata ex-post) e una WTP della totalità degli abitanti di 5.8 milioni di euro (ex-ante) e di 7.1 milioni di euro (ex-post).

(...)

Altri punti d'attenzione nello svolgimento della ricerca sulla WTP sono:

- L'esistenza del rischio di doppio conteggio nel caso in cui vengano intervistati imprenditori locali. La loro WTP rispecchia, già nelle spese, quella dei visitatori. Se un imprenditore della ristorazione si aspetta di incrementare le entrate grazie all'evento è propenso ad alzare il valore della propria WTP per far sì che l'evento si svolga nella propria città.
- La necessità di differenziare la valutazione della WTP degli abitanti locali e quella dei visitatori (i visitatori riportano generalmente risultati più positivi di quelli degli abitanti locali e non ne rappresentano quindi la WTP).
- L'importanza della relazione tra i proventi da vendita di biglietti e la WTP dei partecipanti all'evento. Tale elemento deve essere preso in considerazione durante la fase di trattamento del sondaggio per evitare il doppio conteggio.

<sup>38</sup> W. I. J. DE BOER, KONING, R. H., & MIERAU, J. O. (2018). *Ex Ante and Ex Post Willingness to Pay for Hosting a Large International Sport Event*. 2018, *Journ. of Sports Econ.*

<sup>39</sup> W. I. J. DE BOER, KONING, R. H., & MIERAU, J. O. (2018). *Ex Ante and Ex Post Willingness to Pay for Hosting a Large International Sport Event*. Cit.

- La registrazione di eventuali dati negativi riguardanti la disponibilità a pagare degli abitanti può portare al rischio di doppio conteggio con l'indicatore 'ambiente e inquinamento'. Se nell'analisi della WTP vengono inclusi i dati negativi è opportuno correggere quest'ultimo indicatore.

## *4.8 Ambiente e disagi*

### *4.8.1 Descrizione*

Un evento sportivo può essere causa di determinati effetti ambientali e/o di disagio. La concentrazione di visitatori può portare ad uno stato di congestione e di conseguenza ad un livello più elevato di emissioni di CO<sub>2</sub>, una maggiore concentrazione di NO<sub>x</sub> e polveri sottili e al fastidio dei visitatori a causa dei possibili problemi di congestionamento del traffico. Anche l'evento stesso può essere causa di disagio, ad esempio: una corsa di F1 nel centro-città può portare alla chiusura delle strade e ad inquinamento acustico.

Gli effetti non devono essere tuttavia sempre negativi. È necessario, quindi, tenere a mente qual è lo scenario di riferimento. Se, per esempio, un evento sportivo blocca parte della viabilità cittadina, i visitatori in città (anche quelli che non viaggiano per l'evento, bensì i turisti per svago) possono decidere di spostarsi con i mezzi pubblici, sebbene in assenza dell'evento l'avrebbero fatto in auto. Ciò, a conti fatti, può condurre ad una riduzione del traffico. (...)

### *4.8.2 Causalità*

È plausibile che un evento sportivo possa portare determinati benefici negativi agli abitanti locali. Quali effetti, in quale portata e in che modo si presentano sono fattori strettamente legati al tipo di evento (come nell'esempio della corsa di F1 proposto in precedenza).

### *4.8.3 Valorizzazione*

Si può autonomamente fare una stima di quali siano gli effetti negativi che si manifestano durante un evento e quale è la loro portata; è consigliabile includerne in ogni caso una descrizione qualitativa nell'Analisi Costi-Benefici sociale.

L'alternativa è quella di valutare economicamente tali effetti. Per poter calcolare gli effetti delle emissioni di CO<sub>2</sub>, NO<sub>x</sub>, e della presenza di polveri sottili e inquinamento acustico è necessaria una ricerca su quale possa essere la portata secondo gli esperti ambientali. Questo, nella pratica, accade spesso nel campo delle Valutazioni d'Impatto Ambientale.<sup>40</sup> Gli effetti ambientali non sono specifici degli eventi sportivi; al contrario, coinvolgono un settore ben più ampio. Questi

<sup>40</sup> Nota di traduzione. In neerlandese: "MER, Milieueffectreportage".

vengono già presi ampiamente in considerazione nell'Analisi Costi-Benefici. A tal proposito si raccomanda la *Guida per l'Analisi Costi Benefici per l'Ambiente*.<sup>41</sup> Per poter valutare il disagio di questo danno è necessaria la ricerca su quale ne può essere la portata secondo gli esperti della viabilità.

---

<sup>41</sup> DE BRUYN S., BLOM M., SCHEP E. , WARRINGA G. *Werkwijzer voor MKBAs op het gebied van milieu*. 2017. Delft, CE Delft.

## Riferimenti

- M. VAN DEN BERG, NOOIJ, M. DE, & KOOPMANS, C. C. (2010). *Kengetallen Kosten-Batenanalyse van het WK voetbal*.
- W. I. J. DE BOER, KONING, R. H., & MIERAU, J. O. (2018). *Ex Ante and Ex Post Willingness to Pay for Hosting a Large International Sport Event*. *Journal of Sports Economics*, doi: <https://doi.org/10.1177/1527002518771445>.
- S. DE BRUYN, BLOM M., SCHEP E., WARRINGA G. (2017) *Werkwijzer voor MKBAs op het gebied van milieu*. 1 Juli 2017. Delft, CE Delft, Publicatienummer: 17.7A76.48, Opmachtgever: Ministerie van Infrastructuur en Milieu.
- F. CORNELIS, (2018). *Zichtbaar Sportief: Mediawaarde van evenementen*. The Hague, Netherlands: Nederlandse Sportraad.
- CPB. (2011). *Second opinion bij 'Verkenning Maatschappelijke Kosten en Baten van De Olympische Spelen en Paralympische Spelen 2028 in Nederland'*.
- R. J. FORDHAM, & BARTON, G. R. (2008). *A cost-effectiveness scenario analysis of four interventions to increase child and adolescent physical activity: the case of walking buses, free swimming, dance classes and community sports*. *Promoting physical activity for children* PDG Report, NICE. <https://ueaeprints.uea.ac.uk/14155/>
- B. HOF, ROUGOOR, W., & TIEBEN, B. (2016). *Maatschappelijke kosten en baten van de World Expo 2025 Rotterdam*. *SEO Economisch Onderzoek, Faculteit Economie en Bedrijfskunde*. Disponibile online all'indirizzo web: [http://dare.uva.nl/personal/pure/en/publications/maatschappelijke-kosten-en-baten-van-de-world-expo-2025-rotterdam\(b3b8d47c-0913-44d7-a129-58158a3ade9c\).html](http://dare.uva.nl/personal/pure/en/publications/maatschappelijke-kosten-en-baten-van-de-world-expo-2025-rotterdam(b3b8d47c-0913-44d7-a129-58158a3ade9c).html)
- INDUSTRY COMMISSION. (1996). *State, Territory and local government assistance to industry* (Vol. 55). Belconnen, A.C.T.
- W. MAENNIG, (1991). *Kosten-Nutzen-Analysen Olympischer Spiele in Deutschland*, List Forum für Wirtschafts- und Finanzpolitik, 17, 336–362.
- J. MASSIANI, (2015). *How much will this event benefit our economy? A checklist for Economic Impact Assessment and application to Milan 2015 International Exhibition*. Disponibile su <https://mpr.ub.uni-muenchen.de/68976/>
- MEERWAARDE, W.J.H. MULIER INSTITUUT, HYPERCUBE, & SPORT2B. (2010). *Second opinion Kosten-Batenanalyse van het WK voetbal 2018*.
- MINISTRY OF BUSINESS INNOVATION AND EMPLOYMENT. (2013). *Major events investment benefits; Meta-Evaluation Report. Economic Evaluation Outcomes*. Disponibile su <http://www.beehive.govt.nz/release/major-events-investment-benefits-nz-%E2%80%93-report>
- M. de NOOIJ, VAN DEN BERG, M., & KOOPMANS, C. (2010). *Brood of spelen? Kosten-batenanalyse van het WK voetbal in Nederland*. TPEdigitaal, 4.
- P. BLOK, FERNHOUT, BRIDGES, T., TUNNEL, C., GERDES, E, SCHENK, S., & KANDEL, H. (2011). *Verkenning Maatschappelijke Kosten en Baten van de Olympische en Paralympische Spelen 2028 in Nederland*. Rotterdam: eindrapport. Rotterdam: RREBEL.
- S. SCHENK, GERDES, E., POHL, I., & KONING, R. (2018). *Handreiking MKBA sportevenementen (Een handreiking voor het ex-ante en ex-post in kaart brengen van de maatschappelijke kosten en baten van sportevenementen)*. Nederlandse SportRaad.

- J. SCHOEMAKER, VAN GENDEREN S. & TER HORST I. (2017) *Deelnemersprofiel & gezondheidswaarde Marikenloop 2017*. Hogeschool van Arnhem en Nijmegen.
- TASMANIA AUDITOR GENERAL OFFICE. (2016). *Event funding, Report of the Auditor-General* (No. 4 of 2016-17).
- E. THÖNI, (1984). *Sport und Ökonomie: Kosten-Nutzen-Analyse als Entscheidungshilfe für Sport (Groß-) Veranstaltungen*. Schimmelpfeng-Review, 33, 89–92.
- VICTORIAN AUDITOR GENERAL OFFICE. (2007). *State Investment in Major Events* ( No. Parliamentary paper ; 2006-10, n. 14).
- H. WALTON, LONGO, A., & DAWSON, P. (2008). *A Contingent Valuation of the 2012 London Olympic Games: A Regional Perspective*. Journal of Sports Economics, 9(3), 304–317. doi:10.1177/1527002507308769.

NOTE A SENTENZA

---



**Corte di Giustizia UE, sent. dell'11 settembre 2019, cause riunite C-612/17 e C-613/17**

*ABSTRACT: In a preliminary ruling (C 2019/705) the EU Court of Justice has outlined the criteria qualifying as public or private body an Italian sport association.*

*The Italian Court of Auditors asked the EUCJ to clarify the notion of public body at the end of two judicial procedures pursued by the Italian Federations of Gymnastics and Equestrian Sports against the Italian Statistics Institute.*

*First, the author briefly summarizes the two national procedures' results. Afterwards, he focuses on the guidelines offered by the EUCJ judges. The latter finally have granted the Italian Auditors Court to make their autonomous assessment on the public/private nature of the Italian sport governing bodies according to the European criteria and the actual nature of the governing relationship of the sports federations with the Italian Olympic Committee.*

*The author concludes for the private nature of the Italian sports governing bodies as attested by the state legislation and confirmed by the absence of a financial support by the same Italian Olympic Committee. Therefore, they cannot be inserted in the ISTAT list of the Italian public bodies, which are classified as parts of the State accounts.*

*Keywords: Sports Associations – ISTAT – CONI – Public Administrations – Funding and Public Control.*

**LA NATURA GIURIDICA DELLE FEDERAZIONI SPORTIVE ITALIANE E  
IL RAPPORTO COL CONI ALLA LUCE DELLA SENTENZA DELLA CORTE DI  
GIUSTIZIA UE DELL'11 SETTEMBRE 2019, CAUSE RIUNITE C-612/17 E C-613/17  
FIGE FISE CONTRO ISTAT E MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**

di *Piero Sandulli\**

*Sommario:* 1. Posizione del tema – 2. Le ordinanze della Corte dei Conti – 3. La decisione della Corte di Giustizia (profili generali) – 4. I quesiti pregiudiziali posti alla Corte di Giustizia – 5. Il primo quesito: la natura generale del controllo – 6. Il secondo quesito: la capacità di determinare la gestione operativa delle federazioni sportive – 7. Il terzo quesito: il contributo pubblico e la sua incidenza sull'autonomia delle federazioni sportive – 8. Analisi delle indicazioni della Corte di Giustizia – 9. Conclusioni

---

\* Titolare delle cattedre di diritto processuale civile e di giustizia sportiva nell'Università degli Studi di Teramo, Presidente della Corte Sportiva di Appello della FIGC, Presidente della Commissione di Garanzia della FIN.

1. La Corte dei Conti con due ordinanze entrambe datate 13 settembre 2017<sup>1</sup> e relative a due diversi giudizi promossi dalla Federazione Italiana Golf (FIG) e dalla Federazione Italiana Sport Equestri (FISE), nei confronti dell'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), poneva all'attenzione della Corte di Giustizia Europea, sedente a Lussemburgo, tre questioni, integranti la pregiudiziale comunitaria, relative alla natura delle Federazioni Sportive.

Le questioni poste all'attenzione del giudice comunitario hanno ad oggetto l'interpretazione del regolamento dell'Unione Europea n. 549/2013, relativo al sistema europeo dei conti nazionali e regionali dell'Unione Europea.<sup>2</sup>

Il contenzioso sollevato, innanzi alla Corte dei Conti,<sup>3</sup> era stato promosso dalle due federazioni sportive al fine di ottenere l'annullamento della determinazione dell'ISTAT di inserirle nell' "Elenco Istat per il 2016",<sup>4</sup> sul presupposto – contestato dalle ricorrenti – che le stesse erano soggette al controllo pubblico esercitato dal CONI e, pertanto, in base al sistema contabile denominato "SEL 2010", da ricomprendersi tra le amministrazioni pubbliche come previsto dalla tabella 1.1. del citato sistema.

Al riguardo l'Istituto di statistica ritiene che le due federazioni, benché dotate di una certa autonomia decisionale, non possedevano piena capacità di autodeterminazione a causa del controllo a carattere sostanziale esercitato dal CONI sulla loro gestione.<sup>5</sup>

Le federazioni ritengono erronea l'analisi dell'allegato A, punto 20.15 del regolamento comunitario n. 549 del 2013,<sup>6</sup> essendo inapplicabile nei loro confronti la nozione di "controllo pubblico" basata su tre criteri elencati dalla normativa comunitaria e non presenti nei casi in esame.

<sup>1</sup> Corte conti, sez. Riunite, 13 settembre 2017 in [www.corteconti.it](http://www.corteconti.it).

<sup>2</sup> Reg. UE 21 maggio 2013, n. 549 in Gazz. Uff. 26 giugno 2013 n. 549.

<sup>3</sup> La competenza giurisdizionale in materia è passata alla Corte dei Conti in base al dettato del comma 169 dell'articolo 1 della legge del 24 dicembre 2012, n. 228, in precedenza competenti a decidere erano i giudici amministrativi.

<sup>4</sup> Tale determinazione è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 30 settembre 2016.

<sup>5</sup> La questione era già stata affrontata in precedenza dal Tribunale Amministrativo Regionale (giurisdizionalmente competente fino al 2012) che con due decisioni n. 6195 del 12 luglio 2011 e n. 6213, emessa nella stessa data, avevano annullato l'inserimento nell'elenco ISTAT, sul presupposto dell'insussistenza dei requisiti necessari per detta inclusione.

<sup>6</sup> Reg. UE n. 549/2013, all. 4, al cap. 20, "I conti delle Amministrazioni Pubbliche", testualmente prevede, al para. 15: "20.15 Il controllo di un'istituzione senza scopo di lucro è definito come la capacità di determinarne la politica generale o il programma. L'intervento pubblico in forma di regolamentazione generali applicabile a tutte le unità che svolgono la stessa attività non è rilevante per decidere se una singola unità sia controllata dall'amministrazione pubblica. Per stabilire se un'istituzione senza scopo di lucro sia controllata dall'amministrazione pubblica occorre considerare i cinque indicatori di controllo che seguono:

- a) Nomina dei funzionari;
- b) Altre disposizione come gli obblighi contenuti nello statuto dell'istituzione senza scopo di lucro;
- c) Accordi contrattuali;
- d) Grado di finanziamento;
- e) Esposizione al rischio.

*In primis*, affermano le due federazioni ricorrenti, non è sufficiente per suffragare la sussistenza di un controllo pubblico la semplice esistenza di una regolamentazione generale di settore, quale quella operata dal CONI su tutte le federazioni sportive. La seconda doglianza è relativa ad una sostanziale mancanza, da parte della amministrazione (costituita dal CONI), di determinare la politica e/o il programma delle federazioni ad esso affiliate.

Infine, per le federazioni ricorrenti non sussiste nel caso in esame il criterio relativo al grado di finanziamento, previsto dall'allegato A al punto 20.15, lettera D) del regolamento comunitario n. 549 del 2013, poiché il finanziamento ricevuto dal CONI è minoritario (pari al 30%) rispetto ai fondi propri, derivanti dalle quote associative, investiti dalle federazioni.

Le due federazioni ritengono, pertanto, erronea la classificazione operata dall'Istat ed il conseguente inserimento di esse nel sistema contabile "SEL 2010".

2. Le due coeve (e sostanzialmente uguali) decisioni dei giudici contabili si sono trovate nella necessità di dare interpretazione ad una normativa comunitaria, certamente non linearissima, ritenendo opportuno sospendere il procedimento per poter portare all'analisi ed alla interpretazione della Corte di Giustizia, le questioni pregiudiziali di seguito riportate.

Il primo quesito sollevato è relativo al concetto di intervento pubblico in forma di regolamentazione generale, cioè se esso debba intendersi in senso ampio e pertanto "comprensivo anche dei poteri di indirizzo di natura sportiva e dei poteri di riconoscimento, previsti dalla legge, ai fini dell'acquisto della personalità giuridica e della operatività nel settore dello sport", riferibili a tutte le federazioni sportive italiane.

Il secondo quesito, portato all'attenzione dei giudici sedenti in Lussemburgo, è relativo all'indicatore del controllo esercitato, vale a dire "la capacità di determinare la politica generale o il programma di una unità istituzionale". È stato, pertanto, richiesto alla Corte di Giustizia se siano sufficienti i riferimenti ad un controllo in senso a-tecnico, esercitato attraverso i poteri di vigilanza esterna attribuiti al CONI dal decreto legislativo n. 242 del 1999 (e successive modificazioni), ovvero se tale indicatore debba derivare da una più pregnante incidenza del controllo sulle decisioni delle federazioni sportive.<sup>7</sup>

---

Un unico indicatore può essere sufficiente per stabilire il controllo. Tuttavia, se un'istituzione senza scopo di lucro finanziata principalmente dall'amministrazione pubblica conserva in misura significativa la capacità di determinare la sua politica o il suo programma lungo le linee definite dagli indicatori, non viene considerata controllata dall'amministrazione pubblica. Nella maggior parte dei casi l'esistenza del controllo sarà evidenziata da una serie di indicatori. Una decisione basata su questi indicatori implica, per sua natura, un giudizio soggettivo".

<sup>7</sup> In precedenza le Sezioni riunite della Corte dei Conti, con la decisione n. 20 del 2015 (in *corteconti.it*.) avevano ritenuto che "non necessariamente ed automaticamente le federazioni sportive affiliate al CONI debbano essere considerate quali componenti dell'area della pubblica amministrazione" dovendosi accertare caso per caso la sussistenza, o no, del controllo da parte del Comitato Olimpico, ente pubblico.

L'ultimo quesito è relativo all'indicatore del finanziamento per poter definire la "dipendenza" delle singole federazioni. In particolare, i giudici contabili chiedono alla Corte UE come debbano essere considerati i finanziamenti che derivano alle federazioni dalle quote associative degli aderenti.

Il tema viene così puntualizzato dalla Corte rimettente: "*se, in base al combinato disposto delle norme contenute nel regolamento n. 549/2013 (in particolare quelle previste dai punti 20.15; 4.125; 4.126, dell'allegato a) possa tenersi conto delle quote associative ai fini del giudizio sull'esistenza, o no, del controllo pubblico, specificando se un elevato importo delle predette quote, unitamente ad altre entrate proprie, possa attestare, alla luce delle specificità della fattispecie concreta, la presenza di una significativa capacità di autodeterminazione dell'ente non lucrativo*".

**3.** Al fine di dare risposta ai quesiti formulati dai giudici contabili italiani, con sentenza dell'11 settembre 2019,<sup>8</sup> la Corte di Giustizia ha preso le mosse dalla analisi della normativa italiana esaminando, in rapida successione, le regole derivanti dalla legge n. 280 del 2003 (in particolare l'articolo 1, che sancisce l'autonomia dell'ordinamento sportivo) e dal decreto legislativo n. 242 del 1999, così come è stato ulteriormente integrato, in tema di giusto processo sportivo, dal successivo decreto legislativo n. 15 del 2004, soffermandosi sugli articoli 15 e 16 che definiscono la natura ed il ruolo delle federazioni sportive, nonché il grado di "controllo" esercitato dal CONI.

Per dare maggior corpo a questo inquadramento la Corte ha concluso l'esame dello Statuto del CONI, evidenziando, in modo chiaro ed inequivocabile, la diversa natura giuridica del CONI (ente pubblico) e quella delle federazioni sportive (soggetti di diritto privato).

È altrettanto evidente il controllo esercitato dal CONI, atto a garantire la rispondenza ai criteri generali per l'inserimento di ogni singola federazione nella filiera dello sport (CIO/CONI/Federazione).

Controllo limitato, come è desumibile dall'articolo 7 dello Statuto dell'ente, agli "aspetti di rilevanza pubblicistica", fino a giungere all'eventuale commissariamento, nelle ipotesi di "accertate gravi irregolarità nella gestione o di gravi violazioni dell'ordinamento sportivo" oppure in considerazione della impossibilità del loro funzionamento. Ricorda, lo stesso articolo 7 dello Statuto, che il CONI può anche intervenire attraverso la nomina di un commissario *ad acta* per il compimento di specifici adempimenti regolamentari.

Dunque, ai fini di verificare la sussistenza di un eventuale controllo la Corte europea ha fermato l'attenzione sul dettato dell'articolo 20 dello Statuto del CONI, rilevando che se da una parte le federazioni sportive nazionali "*svolgono l'attività sportiva*

<sup>8</sup> Corte di Giustizia, sentenza della Corte (Seconda Sezione) dell'11 settembre 2019, Cause riunite C-612/17 e C-613/17, Federazione Italiana Golf (FIG) e Federazione Italiana Sport Equestri (FISE) contro Istituto Nazionale di Statistica - ISTAT e Ministero dell'Economia e delle Finanze. Pubblicata nella Raccolta digitale (Raccolta generale), ECLI:EU:C:2019:705.

*e le relative attività di promozione, in armonia con le deliberazioni e gli indirizzi del CIO e del CONI, anche in considerazione della rilevanza pubblica di specifici aspetti di tale attività”, in altra parte del medesimo articolo si afferma che: “nell’ambito dell’ordinamento sportivo alle federazioni sportive nazionali è riconosciuta l’autonomia tecnica, organizzativa e di gestione, sotto la vigilanza del CONI”. Avendo così delimitato il tema formulato dall’interrogativo proposto dai giudici contabili italiani, il giudice comunitario passa all’esame dei singoli quesiti che puntualizza nella decisione annotata.*

4. Prendendo le mosse dai tre criteri che occorre valutare congiuntamente per determinare se una federazione sportiva debba essere considerata soggetta al controllo pubblico e, quindi, rientrante nel settore delle amministrazioni pubbliche censito dall’ISTAT, la Corte di Giustizia chiarisce che essi sono relativi:

- 1) alla natura (generale o peculiare) del controllo pubblico;
- 2) all’autonomia o dipendenza nella individuazione delle politiche da seguire nel contesto sportivo;
- 3) al grado ed all’entità del finanziamento pubblico, dal quale far discendere l’eventuale limitazione dell’autonomia di gestione delle federazioni, in quanto enti senza scopo di lucro.

Al riguardo, rileva la Corte europea che dal regolamento comunitario n. 549 del 2013 non sono desumibili indicazioni univoche e chiare prestandosi, le norme contenute in esso, a chiavi di lettura discordanti e contrapposte.

In particolare, in merito al primo criterio non è sufficiente un intervento del CONI di natura generale per sancire la sussistenza di un controllo pubblico ma è necessario, invece, misurare la effettiva incidenza del “controllo” attuato dall’Ente pubblico sportivo.

In merito al secondo requisito: se l’autonomia, pur nel rispetto delle linee guida dettate dalla filiera sportiva, nell’ambito dell’organizzazione dell’attività sportiva e gestionale delle singole federazioni sportive, sia limitata solo in modo formale dalla vigilanza del CONI; oppure se il controllo esercitato sia tale da determinare la politica generale delle federazioni orientandone e condizionandone la gestione.

Quanto al terzo requisito da misurare: quello relativo al grado di finanziamento, è stato, incontestabilmente, accertato dai giudici contabili italiani che, per le due federazioni ricorrenti (FIS e FISE) il finanziamento pubblico del CONI si eleva a circa il 30% del bilancio annuo delle federazioni, mentre il residuo, maggioritario finanziamento, è coperto con le quote associative degli aderenti.

È necessario, dunque, verificare, alla luce del regolamento europeo n. 349/2013, se una limitata incidenza pubblica del finanziamento possa determinare un reale condizionamento delle federazioni sportive che ne limiti, in modo rilevante, l’autonomia.

5. Preso atto delle perplessità sollevate, dal giudice rimettente, circa l’inquadramento da dare all’incontestato controllo generale che il CONI esercita

sulle federazioni sportive, la Corte di Giustizia dell'Unione, con la sentenza in esame, ha fornito la seguente indicazione: *“Occorre rispondere alla prima questione dichiarando che la nozione di intervento pubblico in forma di regolamentazione generale applicabile a tutte le unità che svolgono la stessa attività, di cui all'allegato A, punto 20.15, seconda frase, al regolamento n. 549/2013, deve essere interpretata nel senso che essa comprende qualsiasi intervento di un'unità del settore pubblico, che stabilisce o applica una regolamentazione volta ad assoggettare indistintamente e uniformemente il complesso delle unità del settore di attività interessato a norme globali, ampie e astratte o ad orientamenti generali, senza che una siffatta regolamentazione possa, per la sua natura o per il suo carattere segnatamente “eccessivo”, ai sensi dell'allegato A, punto 20.39, lettera h), al regolamento n. 549/2013, dettare, di fatto, la politica generale o il programma delle unità del settore di attività interessato”*.<sup>9</sup>

In buona sostanza il quesito formulato dai nostri giudici contabili, attualmente muniti di competenza giurisdizionale in materia, mira a far valutare dai giudici comunitari il grado di incidenza del CONI sulle decisioni delle singole federazioni rese più o meno autonome dal potere di controllo del CONI; in sostanza se si è in presenza di un controllo solo formale oppure sostanziale.

Al riguardo i giudici sedenti a Lussemburgo optano per una reale misurazione della ingerenza del CONI e non su di un mero controllo formale.

**6.** In merito al secondo tema pregiudiziale, proposto dai giudici contabili italiani, la Corte di Giustizia ha fornito le seguenti indicazioni: *“la nozione di capacità di determinare la politica generale o il programma di un'istituzione senza scopo di lucro, ai sensi dell'allegato A, punto 10.15, prima frase, al regolamento n. 549/2013, deve essere interpretata come la capacità di un'amministrazione pubblica di esercitare stabilmente e permanentemente un'influenza reale e sostanziale sulla definizione e sulla realizzazione stessa degli obiettivi dell'istituzione senza scopo di lucro, delle sue attività e dei loro aspetti operativi, nonché degli indirizzi strategici e degli orientamenti che l'istituzione, senza scopo di lucro, intende perseguire nell'esercizio di tali attività. In controversie come quelle di cui ai procedimenti principali, spetta al giudice nazionale verificare, alla luce degli indicatori di controllo di cui all'allegato A, punto 2.39, lettera da a) ad e), e punto 20.15, lettere da a) ad e), del regolamento n. 549/2013, nonché alla luce degli indicatori di controllo applicabili alle istituzioni senza scopo di lucro, previsti all'allegato A, punto 2.39, del medesimo regolamento, se un'amministrazione pubblica, come il Comitato olimpico nazionale, eserciti un controllo pubblico su federazioni sportive nazionali, costituite sotto forma di istituzioni senza scopo di lucro, come quelle di cui trattasi nei procedimenti principali, effettuando, a tal fine, una valutazione complessiva che implica, per sua natura, un giudizio*

<sup>9</sup> Così, Osservazioni preliminari, para. 54, 51 cit.

*soggettivo, conformemente all'allegato A, punto 2.39 ultima frase, punto 20.15, frasi dalla quinta all'ottava, e punto 20.31, di detto regolamento*".<sup>10</sup> Anche in riferimento a questo quesito la valutazione che la Corte dei Conti italiana sarà chiamata a fare necessita di una misurazione della reale incidenza dell'ente sportivo CONI sulle singole federazioni sportive, soggetti privati senza scopo di lucro.

7. Per fornire risposta al terzo quesito sollevato dalla Corte dei Conti, i giudici di Lussemburgo offrono, alla stessa chiamata alla valutazione finale, i seguenti parametri: l'allegato A deve essere interpretato *"nel senso che le quote associative versate dagli aderenti ad un'istituzione senza scopo di lucro di diritto privato, come le federazioni sportive nazionali di cui trattasi, devono essere prese in considerazione al fine di verificare la sussistenza di un controllo pubblico. Dette quote associative, nonostante la qualità privatistica dei loro debitori e la loro qualificazione giuridica nel diritto nazionale, possono presentare, nell'ambito dell'indicatore di controllo relativo al grado di finanziamento, di cui all'allegato A, punto 2.39, lettera d), e punto 20.15, lettera d), del menzionato regolamento, carattere pubblico quando si tratta di contributi obbligatori i quali, senza necessariamente costituire il corrispettivo del godimento effettivo dei servizi forniti, sono percepiti in relazione ad un interesse pubblico a favore delle federazioni sportive nazionali esercenti un monopolio nella disciplina sportiva di cui si occupano, nel senso che la pratica dello sport nella sua rilevanza pubblicistica è soggetta alla loro autorità esclusiva. A meno che tali federazioni non conservino l'autonomia organizzativa e di bilancio riguardo alle suddette quote associative, circostanza che spetta al giudice nazionale verificare. Nel caso in cui detto giudice giungesse alla conclusione che le quote in parola devono essere considerate contributi pubblici, esso dovrà ancora verificare se, nonostante il finanziamento quasi completo delle federazioni sportive nazionali interessate da parte del settore pubblico, i controlli esercitati su tali flussi di finanziamento siano sufficientemente restrittivi per influenzare, in modo reale e sostanziale, la politica generale o il programma delle summenzionate federazioni, o se queste ultime rimangano in grado di determinare, in via autonoma, la suddetta politica o il programma"*.<sup>11</sup>

Alla luce di tale ulteriore puntualizzazione della Corte di Giustizia, appare evidente che sarà il criterio dell'autonomia economica delle federazioni sportive a determinare in modo inequivoco la loro natura.

8. In sostanza la Corte europea, dopo aver offerto alcune chiavi di lettura del regolamento comunitario numero 349, del 21 maggio 2013, rimanda, per le valutazioni del caso, alla Corte dei Conti rimettente, la concreta individuazione dei criteri

<sup>10</sup> Così, Osservazioni preliminari, para. 78, 25.

<sup>11</sup> Così, Osservazioni preliminari, para. 108, 31.

richiesti dal regolamento e dai suoi allegati per inserire, o no, le federazioni sportive nell'elenco delle amministrazioni pubbliche, per l'anno 2017, incluse nel conto economico consolidato delle pubbliche amministrazioni.

Al riguardo va, altresì, considerato che il quadro normativo nazionale, a seguito dell'approvazione della legge di bilancio per l'anno 2019,<sup>12</sup> è mutato in quanto attualmente i finanziamenti alle federazioni sono operati attraverso la società "Sport e salute" SpA che è succeduta (con competenze diverse) alla "CONI Servizi" SpA.<sup>13</sup>

Pertanto, ai fini della valutazione del controllo delle federazioni sportive, ad opera dell'ente pubblico CONI, è venuto meno uno degli elementi portanti, quello del finanziamento pubblico ad opera del CONI, asseritamente condizionante l'attività delle federazioni sportive, tanto da renderle, presuntivamente, prive di autonomia rispetto all'ente CONI.

**9.** I giudici dell'Unione Europea nel dare risposta ai quesiti di natura pregiudiziale comunitaria formulati dalla Corte dei Conti, hanno fornito alcuni percorsi valutativi al termine dei quali dovranno essere i giudici contabili italiani a dare risposta agli interrogativi, integranti pregiudiziali comunitarie, da loro stessi formulati.

Tuttavia, alla luce delle indicazioni fornite dai giudici sedenti a Lussemburgo, non sembra, in alcun modo, ravvisabile un rapporto di piena dipendenza delle federazioni sportive dal Comitato olimpico, poiché neppure uno dei parametri suggeriti dalla Corte di Giustizia appare, in maniera incontestabile, presente negli effettivi attuali rapporti esistenti tra le federazioni aderenti al CONI e l'ente cui esse hanno aderito. Va considerato che il sistema di finanziamento delle federazioni sportive e delle associazioni di promozione sportiva ad esse equiparate è profondamente mutato a seguito delle recenti modifiche normative, sopra ricordate.

Invero, mentre fino al 2018 le federazioni sportive e le associazioni ricevevano dal CONI erogazioni di denaro, più o meno rilevanti rispetto al loro bilancio federale e/o associativo, a far data dalla legge di bilancio per il 2019, dette erogazioni sono operate non dal CONI, bensì, dalla società per azioni, interamente pubblica, "Sport e Salute". Detta rilevante modifica normativa ha fatto venir meno il sistema di erogazione precedente che aveva dato motivo per la formulazione della questione pregiudiziale comunitaria.

Dunque, se non vi è chiarezza nella sussistenza degli altri due parametri, quello della capacità del controllo e quello relativo alla capacità di incidere realmente sull'operato, venuto meno il più rilevante criterio della dipendenza economica dal

<sup>12</sup> La legge n. 145 del 31 dicembre 2018, nella quale l'articolo 1, al comma 633, ha dettato le nuove competenze previste per la società "Sport e Salute", che è subentrata alla società CONI Servizi prevista dalla legge n. 178 del 2002, più specificamente dall'articolo 8.

<sup>13</sup> Con la nuova normativa, in base alla quale la trasmissione dei finanziamenti avviene ad opera della società pubblica, interamente posseduta dallo Stato, il parametro deve essere riconsiderato: invero, i finanziamenti non passano attraverso il CONI, che non ha nessun ruolo né nella quantificazione, né nella distribuzione degli stessi. Essi, dunque, non sono in grado di determinare alcun condizionamento.

CONI, non può che giungersi alla conclusione che le federazioni, non essendo soggetti pubblici, per espressa previsione normativa (articolo 15, del decreto legislativo n. 242 del 1999) ed avendo solo una formale dipendenza dal Comitato olimpico, non debbono essere inserite nell'elenco ISTAT, in quanto non possono, in alcun modo, essere considerate tra le Amministrazioni partecipanti al conto consolidato dello Stato. Tale soluzione, del resto, appare più consona allo stesso inquadramento normativo delle federazioni sportive voluto dal legislatore nazionale, con il decreto legislativo n. 242 del 1999, che ha nettamente separato la natura giuridica del CONI (Ente Pubblico) da quella delle federazioni sportive, associazioni private dotate di autonomia decisionale.



**Cassazione Civile, sez. VI, del 14 novembre 2019, n. 29707**

*ABSTRACT: The Authors analyse a recent order (no. 29707 of 2019) of the Italian Supreme Court on the possibility of carrying out a presuntive Tax assessment of sponsorships by a legal person, in favor of an amateur sports association. After a brief reconstruction of the case at stake and the relevant tax issues, they focus on the burden of proof in order to clarify how it is the taxpayer's responsibility not only to prove formally correct accounting but also to specify the content and the space-time context in which the financing took place.*

*Keywords: Presuntive Tax assessment – Burden of proof – Sponsoring – Amateur sport – Tax agency – Presumption – Non-existent transactions.*

**BREVI RIFLESSIONI SULL'ONERE DELLA PROVA IN MATERIA  
DI CONTRATTI DI SPONSORIZZAZIONE DELLE ASSOCIAZIONI  
SPORTIVE DILETTANTISTICHE:  
NOTA A CASS. N. 29707 DEL 14 NOVEMBRE 2019**

di *Piero Sandulli\** e *Pasquale Della Corte\*\**

*Sommario:* 1. Posizione del tema – 2. Aspetti tributari – 2.1 Spese di sponsorizzazione – 2.2 Operazioni oggettivamente inesistenti: imposta sui redditi – 2.3 Operazioni oggettivamente inesistenti: IVA – 2.4 Operazioni oggettivamente inesistenti: onere della prova – 3. Aspetti processuali – 4. Conclusioni – 5. Spunti di riflessione per lo sport dilettantistico

---

\* Titolare delle cattedre di diritto processuale civile di giustizia sportiva nell'Università degli Studi di Teramo, Presidente della Corte Sportiva di Appello della FIGC, Presidente della Commissione di Garanzia della FIN.

\*\* Dottore Commercialista e Revisore Legale dei Conti, Associate presso lo Studio Comma 10. Componente della Commissione Terzo settore ed enti non profit dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma.

1. Oggetto della presente analisi è la decisione n. 29707 del 2019,<sup>1</sup> resa dalla sezione tributaria della Cassazione, la quale sottende una serie di spunti e di elementi su cui riflettere, con riferimento ad aspetti strettamente tributari – e non – a cui si riferisce, come ad esempio, la deducibilità dei costi di sponsorizzazione e l'onere della prova.

Nel caso di specie, la causa trae origine da un avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate, per il periodo d'imposta 2006, in capo ad una società (di persone), con riferimento a taluni costi di sponsorizzazione oggetto di fatture emesse da una associazione sportiva dilettantistica.

In particolare, dall'analisi dei fatti di causa sembrerebbe emergere come la materia del contendere riguardi (unicamente) il disconoscimento da parte dell'Agenzia delle Entrate dei citati costi di sponsorizzazione, in quanto riferibili ad un'operazione oggettivamente inesistente.

Sembrerebbe, poi, che, su tale presupposto, l'Amministrazione finanziaria abbia accertato, ai fini dell'imposta sui redditi, l'indeducibilità del costo e, ai fini IVA, l'indetraibilità della stessa.

Ciò posto, per quanto concerne gli aspetti processuali, la pronuncia in esame offre lo spunto per soffermarsi, in breve, sulle prove che il contribuente deve fornire al fine di ribaltare l'accertamento analitico-induttivo, operato dall'Ufficio, sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti,<sup>2</sup> tali da far ritenere una contribuzione per sponsorizzazione, posta in essere in favore di un'associazione sportiva dilettantistica, oggettivamente inesistente.

Invero, la Suprema Corte, nell'ordinanza in esame, ha rilevato che, in tema di sponsorizzazioni da parte di una persona giuridica in favore di un'associazione sportiva dilettantistica, la presenza di fatture, formalmente regolari, non esclude la legittima possibilità di porre in essere un accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa, quando il documento contabile possa considerarsi, in base a presunzioni gravi, precise e concordanti, tale da far pensare ad un'operazione finanziaria oggettivamente inesistente.

<sup>1</sup> Cfr. Cass. civ., sez. VI, 14.11.2019, n. 29707, in [www.dejure.it](http://www.dejure.it).

<sup>2</sup> La dottrina qualifica le presunzioni come prove indiziarie o critiche e le divide in tre categorie: le presunzioni assolute (*iuris et de jure*), le presunzioni legali semplici (*iuris tantum*); le presunzioni non stabilite dalla legge (*iudicis*). Le presunzioni assolute sono regolate dall'articolo 2728 c.c. e contro di esse non è ammessa la prova contraria, ma la loro utilizzazione da parte della normativa è ormai abbandonata.

Più frequente è il ricorso del legislatore alle presunzioni semplici, che regolate dal primo comma dell'art. 2728 c.c., dispensano da ogni tipo di prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite. La presunzione legale semplice opera una inversione dell'onere della prova; pertanto, al momento del verificarsi la sussistenza di una presunzione legale, quello che nella normale dinamica processuale è un fatto costitutivo diviene eccezione, mentre ciò che integra in regola generale eccezione diviene fatto costitutivo ed al suo vincolo probatorio deve sottostare.

Infine, le presunzioni non stabilite dalla legge previste dall'art. 2729 del codice sostanziale civile sono lasciate al prudente apprezzamento del giudice. Al riguardo il rapporto tra un fatto noto e quello ignoto è riscontrato dal giudice sulla base di una regola non legale, ma basata su massime d'esperienza valutabili caso per caso e tempo per tempo. In dottrina vedi, per tutti: F.P. Luiso, *Diritto processuale civile*, Milano 2019, vol. II, 82.

Tali considerazioni, vale a dire la possibilità di accertamento induttivo, vanno operate anche in relazione all'IVA, come ha rilevato la giurisprudenza costante della Cassazione.<sup>3</sup>

2. Dal testo dell'ordinanza sembra emergere come sia quello della oggettiva inesistenza dell'attività di sponsorizzazione l'unico presupposto fondante l'accertamento e che la richiesta avanzata dall'Amministrazione finanziaria (ricorrente) riguardi unicamente l'onere della prova riferito allo strumento presuntivo di accertamento utilizzato a tal fine. Tuttavia, nell'ordinanza non viene esplicitato quale sia lo strumento accertativo adottato dall'Agenzia, né di quale presupposto della deducibilità difettino i costi.<sup>4</sup>

Risulta opportuno, dunque, riportare una breve analisi dei profili connessi alle spese di sponsorizzazione, agli aspetti reddituali nonché dell'IVA delle operazioni oggettivamente inesistenti, ossia le operazioni per le quali i servizi non sono effettivamente prestati.

2.1 In generale, i corrispettivi erogati ad un'associazione sportiva dilettantistica (di seguito "ASD"), nei limiti di duecentomila euro, sono considerati spese di pubblicità in capo al soggetto erogante, purché siano destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti dello stesso soggetto erogante e il beneficiario ponga in essere una specifica attività promozionale.<sup>5</sup>

È principio comune della giurisprudenza di legittimità e della prassi amministrativa come tale norma preveda una "presunzione assoluta" circa la natura di tali spese, le quali vengono considerate spese di pubblicità.<sup>6</sup>

L'Amministrazione finanziaria, a tal proposito, ha precisato anche che le stesse spese, ai fini del reddito d'impresa, non siano deducibili di per sé. Infatti, esse sono deducibili dal reddito d'impresa ove soddisfino i principi generali di deducibilità, previsti dall'art. 109 TUIR (Testo Unico delle Imposte sui Redditi):<sup>7</sup> competenza, certezza, esistenza del costo, oggettiva determinabilità dello stesso, quanto al relativo

<sup>3</sup> Cfr. Cass. sent. n. 26453 del 2018; Cass. ord. n. 17619 del 2018; Cass. sent. n. 18118 del 2016: tutte in [www.dejure.it](http://www.dejure.it).

<sup>4</sup> Nonostante ciò, l'Amministrazione finanziaria fonda la doglianza sul disposto dell'articolo 39, comma 1, lett. d), Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, il quale prevede, tra l'altro, che «(omissis) L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.» A riprova di ciò, si evidenzia come, nel testo dell'ordinanza, si faccia menzione al principio dell'inerenza dei costi in argomento unicamente con riferimento alla sentenza di appello. Infatti, si legge: «(omissis) La CTR Lazio confermava la decisione appellata dall'Ufficio con la sentenza indicata in epigrafe, ritenendo raggiunta la prova dell'effettività dell'operazione sulla scorta delle risultanze documentali prodotte nonché inerenti i costi di sponsorizzazione sostenuti dalla contribuente in relazione alle dimensioni economiche dell'impresa esercitata.»

<sup>5</sup> Cfr. art. 90, comma 8, legge 27 dicembre 2002, n. 289.

<sup>6</sup> Cfr. Cass. ord. n. 14232 del 2017; Circolare Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso n. 21/E del 2003.

<sup>7</sup> Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

ammontare, nonché l'inerenza della spesa ad attività o beni da cui derivino ricavi o altri proventi imponibili.<sup>8</sup>

La stessa Amministrazione ha precisato, inoltre, che i corrispettivi erogati eccedenti il citato limite di euro duecentomila sono eventualmente deducibili in capo al soggetto erogante, quali spese di sponsorizzazione, a condizione che la natura del rapporto contrattuale presenti tutti i requisiti formali e sostanziali riscontrabili in un rapporto di sponsorizzazione o di altra prestazione pubblicitaria.<sup>9</sup>

**2.2** I costi connessi ad operazioni oggettivamente inesistenti non sono di per sé indeducibili in forza delle regole ordinarie di determinazione del reddito imponibile previste dal TUIR.

Infatti, la deducibilità di tali costi è comunque subordinata alla sussistenza dei requisiti previsti dal TUIR, ossia di effettività, competenza, inerenza, certezza, determinatezza o determinabilità.<sup>10</sup>

In tale ambito, l'art. 109 del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR) sancisce che le spese per i servizi sono deducibili nell'esercizio di competenza (intendendosi per tale quello riferito alla data di ultimazione della prestazione); qualora nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o non sia determinabile in modo obiettivo l'ammontare dei costi, gli stessi sono deducibili nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni. Inoltre, tali costi devono risultare dal conto economico.<sup>11</sup>

Viepiù, i costi sono deducibili se, e nella misura in cui si riferiscano, in generale, ad attività o beni da cui derivino ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito.<sup>12</sup>

**2.3** Per ciò che concerne l'IVA, occorre effettuare una suddivisione degli effetti in capo al prestatore ed in capo al committente del servizio.<sup>13</sup>

Infatti, in caso di operazione oggettivamente inesistente, come nel caso di specie, il prestatore del servizio deve versare l'IVA all'Erario,<sup>14</sup> mentre al

<sup>8</sup> Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa, n. 57/E del 2010.

<sup>9</sup> Cfr. nota 8.

<sup>10</sup> Cfr. Circolare, Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Accertamento, n. 32/E del 2012, paragrafi 2 e 3, nonché Circolare n. 1/2018, *Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali*, emanata dal Comando Generale della Guardia di Finanza, III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate, volume III, parte V, capitolo 3, paragrafo 11.

<sup>11</sup> Cfr. art. 109, commi 1, 2, lett. b), e 3, D.P.R. n. 917/1986.

<sup>12</sup> Cfr. art. 109, comma 5, D.P.R. n. 917/1986.

In ordine a tale principio nonché a quello della congruità, si segnala l'ordinanza della Corte di Cassazione n. 450 del 2018 e la Risoluzione n. 158/E del 1998, emanata dal Ministero delle finanze, Dipartimento delle Entrate.

<sup>13</sup> Con riferimento al principio dell'inerenza riferibile all'IVA, si evidenzia, come la Suprema Corte, nel richiamare la giurisprudenza unionale, abbia statuito che *«in tema di i.v.a., il principio di inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime una correlazione tra costi ed attività in concreto esercitata, traducendosi in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sé, da valutazioni di tipo utilitaristico o quantitativo»* (Ord. n. 2867 del 2019).

<sup>14</sup> Cfr. art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972.

committente è preclusa la facoltà di detrarre la stessa imposta.<sup>15</sup>

**2.4** Con riferimento all'onere della prova, in ordine alle operazioni oggettivamente inesistenti, la Suprema Corte ha stabilito che, con riferimento alle fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, una volta che l'Amministrazione finanziaria abbia dato prova dell'oggettiva inesistenza dell'operazione, spetti al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA e/o della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, senza che tale onere possa ritenersi assolto con l'esibizione della fattura ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, che vengono regolarmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale, un'operazione fittizia.<sup>16</sup> A tal fine, deve aggiungersi il principio secondo cui, ai fini dell'imposta sui redditi, l'onere di provare la sussistenza dei requisiti di certezza e di determinabilità delle componenti del reddito in un determinato esercizio sociale incomba in capo all'Amministrazione finanziaria, per ciò che concerne i componenti positivi (ricavi), e in capo al contribuente, per i componenti negativi (costi).<sup>2</sup>

**3.** Ciò posto con riferimento agli aspetti tributari, si passa ora alla disamina degli aspetti più strettamente processuali.

Nel caso in esame, deciso con l'ordinanza n. 29707 del 2019, che ha accolto il ricorso proposto dall'Ufficio, è stato operato dall'Agenzia delle Entrate un accertamento induttivo, atto a dar vita ad una presunzione controvertibile (semplice), in merito ad una operazione di sponsorizzazione a beneficio di una associazione calcistica dilettantistica, che pur supportata dalla regolarità formale delle operazioni contabili, appariva, in base ad elementi di valutazione univoci e gravi, priva di reale sostanza.

Come è noto, poiché le presunzioni, alle quali si fa riferimento nell'articolo 39, comma 1, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, vanno qualificate come semplici, avverso di esse è sempre possibile, pur in regime di inversione dell'onere della prova, fornire in base al dettato dell'articolo 2727 del codice civile, la prova contraria da parte del contribuente.

---

<sup>15</sup> Cfr. Circolare. n. 1/2018 della Guardia di Finanza, volume III, parte V, capitolo 6, paragrafo 5, la quale, richiamando l'orientamento della Suprema Corte, evidenzia: «(omissis) sebbene l'emittente di fatture per operazioni inesistenti sia, comunque, obbligato a versare la relativa imposta, colui che l'ha ricevuta (il "falso" cessionario o committente) non può effettuare la detrazione, in quanto il corrispondente tributo viene, in realtà, a essere considerato "fuori conto" e la relativa obbligazione è "conseguentemente isolata da quella risultante dalla massa di operazioni effettuate ed estraniata dal meccanismo di compensazione che presiede alla detrazione d'imposta di cui all'art. 19 del D.P.R. citato" (in questo senso, sentenze 21 giugno 2016, n. 12782 e 29 luglio 2016, n. 15870)». Cfr., inoltre, Circolare n. 32/E 2012, paragrafi 2 e 3. Si segnala che, ai fini del presente lavoro, non si analizza la questione della neutralità dell'IVA connessa a tale fattispecie.

<sup>16</sup> Cfr. Cass. sent. n. 31789 del 2019.

<sup>17</sup> Cfr. Cass. sent. n. 28671 del 2018.

Il quesito che la pronuncia della Suprema Corte pone all'attenzione degli studiosi è quale debba essere lo spessore di tale prova, al fine di ribaltare la valutazione presuntiva di inesistenza dell'attività di sponsorizzazione, operata dall'Agenzia delle Entrate.

Invero, dopo che l'Ufficio ha fornito la sua prova presuntiva, atta a contestare la veridicità dell'operazione di sponsorizzazione, sulla base di elementi gravi, precisi e concordanti, così come previsto dall'ultima parte della lettera d) del primo comma, dell'articolo 39 del DPR n. 600 del 1973, si determina l'inversione dell'onere della prova che viene spostato in capo al contribuente. Questi, dunque, è chiamato a dimostrare, con idonee prove, la veridicità dell'operazione di sponsorizzazione posta in essere. Si pone, quindi, il tema (ulteriore) della valenza delle prove necessarie a dare ottemperanza all'invertito onere, che non può, certamente, essere assolto mediante la sola esibizione di scritture contabili, ancorché regolari, o con la mera dimostrazione della regolarità formale dei mezzi di pagamento, ma va espletato dando piena dimostrazione dell'avvenuta attività, divenuta fatto costitutivo dell'accertamento.

Al riguardo, chiarisce la decisione della Cassazione che *«qualora detto onere probatorio sia assolto mediante la deduzione di presunzioni semplici, è necessario richiamare la giurisprudenza di questa Corte per cui “In tema di prova per presunzioni, il giudice, dovendo esercitare la sua discrezionalità nell'apprezzamento e nella ricostruzione dei fatti in modo da rendere chiaramente apprezzabile il criterio logico posto a base della selezione delle risultanze probatorie e del proprio convincimento, è tenuto a seguire un procedimento che si articola necessariamente in due momenti valutativi: in primo luogo, occorre una valutazione analitica degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria; successivamente, è doverosa una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni di essi. Ne consegue che deve ritenersi censurabile in sede di legittimità la decisione in cui il giudice si sia limitato a negare valore indiziaro agli elementi acquisiti in giudizio senza accertare se essi, quant'anche singolarmente sforniti di valenza indiziaria, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi, nel senso che ognuno avrebbe potuto rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevole completamento”»*.<sup>18</sup>

<sup>18</sup> Cfr. Cass. sent. n. 5374 del 2017, in Giust. civ. mass. 2017; Cass. sent. n. 9108 del 2012, in Giust. civ. mass. 2012, 6, 739.

4. Ad ogni buon conto, però, dall'analisi dell'ordinanza in argomento, stante i principi enunciati, a livello amministrativo, dall'Agenzia delle Entrate e dalla Guardia di Finanza nonché, a livello giurisprudenziale, dalla Suprema Corte di Cassazione, non emerge quale sia, in concreto, la contestazione avanzata dall'Amministrazione finanziaria in ordine ai costi di sponsorizzazione, per ciò che concerne l'imposta sui redditi (es. competenza, inerenza, certezza, determinatezza o determinabilità nonché congruità), a prescindere dalla metodologia presuntiva adottata, di cui all'art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600/1973.

Inoltre, dal "protocollo" descritto dalla decisione della Corte di legittimità emerge, in modo chiaro, il percorso che i giudici tributari di merito sono chiamati a compiere nel valutare le prove presuntive, alla luce delle quali l'operazione, portata alla loro attenzione, deve essere esaminata.

Conseguentemente, anche l'inversione dell'onere della prova, che si realizza a seguito dell'accertamento analitico-induttivo operato dall'Ufficio (inversione che – come detto – pone in capo al contribuente l'onere di provare, in quanto fatto costitutivo, la effettiva esistenza dell'operazione di sponsorizzazione), deve essere assolto in modo puntuale, prendendo le mosse dal contenuto del contratto che, pertanto, non deve essere generico, ma va debitamente circostanziato; è, inoltre, necessario fornire l'indicazione che non vi siano precedenti decisioni, di segno negativo, che abbiano riguardato l'associazione sportiva dilettantistica, tali da lasciar supporre la simulazione assoluta del rapporto di sponsorizzazione.

In concreto, le valutazioni che i giudici tributari di rinvio debbono compiere, alla luce del principio di diritto emesso dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza in esame, vanno dirette, da una parte, alla corretta valutazione degli elementi presuntivi adottati dall'Ufficio e dall'altra, alla puntuale analisi delle prove fornite dal contribuente, per contraddire alla valutazione presuntiva operata con l'accertamento analitico-induttivo.

Quanto alla prima ipotesi, la Corte della nomofilachia rileva la possibilità del ricorso ad un accertamento induttivo anche in presenza di una contabilità formalmente corretta, ma inattendibile, quando è possibile desumere l'esistenza di maggiori ricavi o minori costi in base a presunzioni semplici, purché gravi precise e concordanti: rispetto ad esse, la valutazione richiesta ai giudici è quella di sintesi, che si elevi dalla analisi del singolo elemento, ma che operi un esame congiunto e collettivo dei diversi, plurimi, "elementi indiziali". Per altro verso, al contribuente, per fornire la prova della reale operazione di sponsorizzazione, è necessario specificare l'esatto contenuto degli obblighi gravanti sull'associazione, il contesto spazio-temporale nel quale il finanziamento è stato operato, nonché l'effettiva e concreta dimostrazione di adempimento degli obblighi assunti: solo così gli sarà possibile sovvertire il risultato al quale l'accertamento analitico-induttivo è pervenuto.

Come emerge chiaramente dalla lettura della decisione della Cassazione, la raccomandazione rivolta dalla Suprema Corte ai giudici tributari è finalizzata all'applicazione di un maggior rigore e di una più coerente adesione a principi di analisi e valutazione delle prove (tipiche ed atipiche) propri del processo civile.

Il monito, contenuto nel principio di diritto emanato dalla ordinanza in esame, deve essere tenuto nel dovuto conto anche dalle parti, al fine di adeguare ad esso il loro percorso probatorio e di ottemperare all'onere che a detto *iter* si accompagna. Si tratta, in sostanza, di operare con maggiore rispondenza ai dettami del giusto processo previsti dalla carta Costituzionale nell'articolo 111.

5. Alla luce di quanto sopra detto, sembra evidente come le associazioni sportive dilettantistiche debbano dedicare particolare attenzione alle politiche di sponsorizzazione, atteso che tale attività rappresenta una rilevante fonte di finanziamento per lo sport dilettantistico in generale.<sup>19</sup>

Infatti, un comportamento non corretto assunto da una ASD produrrebbe un duplice effetto negativo: (i) in capo alla società sponsorizzata, la quale vedrebbe disconosciuto sia il diritto a dedurre il relativo costo che la facoltà di detrarre la relativa IVA, nonché le sarebbero contestate le relative sanzioni; (ii) in capo alla ASD, la quale vedrebbe ridursi il proprio grado di credibilità/affidabilità presso il mondo imprenditoriale, ossia presso i soggetti che potenzialmente richiedono la conclusione di contratti di sponsorizzazione.<sup>20</sup>

Tali effetti sarebbero amplificati nel caso di specie, visto che, in generale, le ASD operano a livello territoriale (es. Regione), e, pertanto, il risultato sarebbe quello di limitare le risorse finanziarie disponibili per le attività sportive legate al territorio stesso.

In altri termini, un comportamento non in linea con la normativa civilistica e tributaria non farebbe che alimentare un "circolo vizioso", che vedrebbe penalizzato lo sport dilettantistico.

---

<sup>19</sup> Naturalmente sono esclusi i casi in cui sia manifesta la volontà di porre in essere operazioni simulate.

<sup>20</sup> Basti pensare che nell'ambito dell'ordinanza viene evidenziato come la ASD abbia violato gli obblighi dichiarativi, abbia emesso false fatture per operazioni inesistenti e, in generale, i contratti di sponsorizzazione siano caratterizzati dalla genericità del contenuto.

**Corte di Giustizia UE, sentenza del 18 dicembre 2019, causa C-447/18**

*ABSTRACT: On the 18 of December 2019 the Court of Justice of the European Union rendered its Judgement in C-447/19 case concerning a request for a preliminary ruling under Article 267 for the interpretation of Article 1(w) and Articles 4 and 5 of Regulation (EC) No 883/2004 of the European Parliament and of the Council of 29 April 2004 on the coordination of social security systems, and of Article 34(1) and (2) of the Charter of Fundamental Rights of the European Union.*

*Keywords: Reference for a preliminary ruling – freedom of movement for workers within the European Union – top level sportspersons – equal treatment of national workers and migrant workers – Social advantages.*

**IL PRINCIPIO DELLA LIBERA CIRCOLAZIONE DELLE  
PERSONE E DELLA PARITÀ DI TRATTAMENTO LAVORATIVO,  
APPLICATI ALLE PRESTAZIONI SUPPLEMENTARI A FAVORE DI  
TALUNI SPORTIVI, CITTADINI EUROPEI**

di *Ilaria Sticchi\**

*Sommario:* 1. Introduzione – 2. Il contesto della causa C-447/18 – 2.1 La controversia a livello nazionale – 2.2 La questione pregiudiziale sottoposta alla Corte di Giustizia – 2.3 Il principio di diritto richiamato dalla Corte di Giustizia in tema di libera circolazione delle persone e di parità di trattamento – 2.4 I diritti dei lavoratori migranti: la parità di trattamento nelle condizioni di lavoro – 3. La conclusione della Corte nella sentenza in commento – 4. Il ruolo dello sport nella giurisprudenza della Corte di Giustizia: cenni – 5. Riflessioni conclusive

---

\* Avvocato in Bruxelles e Bologna. Iscritta presso l'Ordine degli Avvocati di Bologna. Master in diritto tributario presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano. Presta consulenza in diritto europeo, diritto tributario e diritto della concorrenza. Email: [ilaria.sticchi@gmail.com](mailto:ilaria.sticchi@gmail.com).

**1.** La sentenza in commento offre lo spunto per affrontare il tema di determinate prestazioni supplementari riconosciute ai lavoratori sportivi “migranti” all’interno del territorio dell’Unione europea.

Recentemente, infatti, la Corte di Giustizia dell’Unione Europea (“Corte di Giustizia” o “CGUE”) si è pronunciata su una questione pregiudiziale avente ad oggetto il riconoscimento del beneficio di una prestazione supplementare versata a taluni sportivi di alto livello che hanno rappresentato lo Stato membro, nell’ambito di competizioni sportive internazionali, subordinato alla condizione che il richiedente abbia la cittadinanza del suddetto Stato membro.

La Corte ha riconosciuto che tale prestazione supplementare non rientra nella prestazione previdenziale bensì costituisce un vantaggio sociale che va riconosciuto ai lavoratori migranti, che non hanno la cittadinanza, ma che sono residenti nello Stato membro ospitante sia ai cittadini-lavoratori del medesimo Stato membro ospitante.

La questione sollevata è di particolare interesse perché sottolinea come la cittadinanza di un lavoratore, nel caso che ci occupa, sportivo, non deve mai portare a una discriminazione rispetto ai diritti riconosciuti ai cittadini dello Stato membro ospitante, bensì l’esercizio del diritto alla libera circolazione nel mercato interno deve agevolare l’integrazione dei lavoratori, cittadini europei.

**2.** La causa C-447/18<sup>1</sup> ha ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale vertente sull’interpretazione dell’articolo 1, lettera w), e degli articoli 4 e 5 del regolamento (CE) n. 883/2004 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 29 aprile 2004, relativo al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale (GU 2004, L 166, 1, e rettifica in GU 2004, L 200, 1), nonché dell’articolo 34, paragrafi 1 e 2, della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea.

Tale domanda è stata presentata nell’ambito di una controversia tra UB e il Generálny riaditeľ Sociálnej poisťovne Bratislava (direttore generale dell’assicurazione sociale di Bratislava, Slovacchia) in merito alla legittimità della decisione che nega al primo il beneficio di una prestazione supplementare versata a taluni sportivi di alto livello.

**2.1** Nel caso considerato, a un cittadino ceco, il signor “UB” (che aveva optato per tale cittadinanza al momento della dissoluzione della Repubblica federale ceca e slovacca) residente nel territorio che è oggi quello della Slovacchia, e che aveva ottenuto medaglie d’oro e d’argento ai campionati d’Europa e del mondo di hockey su ghiaccio in qualità di membro della squadra nazionale della Repubblica socialista cecoslovacca, era stato rifiutato il beneficio di una prestazione supplementare istituita a favore di taluni sportivi di alto livello che hanno rappresentato la Slovacchia, ai sensi della legge n. 112/2015, a causa del fatto che egli non possedeva la cittadinanza slovacca. Infatti, l’art. 2, par. 1, lett. b) della L. n. 112/2015, prevedeva

---

<sup>1</sup> Sentenza della Corte, 18 dicembre 2019, causa C-447/18, UB contro Generálny riaditeľ Sociálnej poisťovne Bratislava, in ECLI:EU:C:2019:1098.

che per avere diritto alla prestazione supplementare, i rappresentanti sportivi dovevano possedere la cittadinanza slovacca.

UB aveva proposto ricorso contro la decisione di diniego della Corte regionale slovacca sostenendo che, alla luce del diritto dell'Unione, la normativa slovacca possedeva un effetto discriminatorio fondato sulla cittadinanza, non rilevando che egli risiedeva nel territorio della Slovacchi da 52 anni.

Il giudice del rinvio, a seguito del ricorso per cassazione proposto dal signor UB, pone sul tavolo due questioni: (i) la natura della prestazione supplementare, posto che nei lavori preparatori della L. n. 112/2015 sopra citata viene qualificata come prestazione sociale pubblica e non prestazione pensionistica, anche se viene erogata con le medesime modalità di quest'ultima, e (ii) il trattamento diverso subito dal signor UB rispetto ai suoi compagni di squadra per il solo fatto di non essere cittadino slovacco.

**2.2** La Corte Suprema della Repubblica slovacca ha deciso di sospendere il giudizio interno e di sottoporre ai giudici del Lussemburgo la seguente questione pregiudiziale: se l'articolo 1, lettera w), e gli articoli 4 e 5 del Regolamento n. 883/2004,<sup>2</sup> relativo al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale, in combinato disposto con l'articolo 34, paragrafi 1 e 2, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea,<sup>3</sup> debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa di uno Stato membro, che subordina il beneficio di una prestazione supplementare istituita a favore di determinati sportivi di alto livello che hanno rappresentato tale Stato membro o i suoi predecessori giuridici nell'ambito di competizioni sportive internazionali, in particolare alla condizione che il richiedente abbia la cittadinanza del predetto Stato membro.

Per rispondere a tale questione pregiudiziale, la prima verifica che la Corte svolge in via preliminare è se una prestazione supplementare come quella del procedimento principale rientri nell'ambito di applicazione *ratione materiae* del Regolamento n. 883/2004.

La Corte, richiamando una sua giurisprudenza costante,<sup>4</sup> sottolinea che la distinzione fra le prestazioni escluse dalla sfera di applicazione del Regolamento n. 883/2004 e le prestazioni che vi rientrano è basata essenzialmente sugli elementi costitutivi di ciascuna prestazione, in particolare le sue finalità ed i presupposti della sua concessione, e non sul fatto che essa sia o meno qualificata come previdenziale da una normativa nazionale.

Pertanto, una prestazione può essere considerata prestazione previdenziale<sup>5</sup> se,

<sup>2</sup> Regolamento (CE) n. 883/2004 del Parlamento europeo e del Consiglio del 29 aprile 2004 relativo al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale, in GU L 166, 30.4.2004, 1, modificato da ultimo dal Regolamento UE n. 2017/492 della Commissione.

<sup>3</sup> Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, pubblicata in OJ C 326, 26.10.2012, 391-407.

<sup>4</sup> Sentenza del 25 luglio 2018, A (Aiuto per una persona disabile), C 679/16, in EU:C:2018:601, punto 31 e giurisprudenza citata.

<sup>5</sup> Sentenza del 25 luglio 2018, A (Aiuto per una persona disabile), C 679/16, in EU:C:2018:601, punto 32 e giurisprudenza citata.

da un lato, è attribuita ai beneficiari, prescindendo da ogni valutazione individuale e discrezionale delle loro esigenze personali, in base ad una situazione legalmente definita e se, dall'altro, si riferisce ad uno dei rischi espressamente elencati nell'articolo 3, paragrafo 1, del Regolamento n. 883/2004. Nel caso di specie, le condizioni cumulative non si verificano, pertanto, la prestazione di cui in esame non rientra nell'ambito di applicazione del Regolamento n. 883/2004, né può essere qualificata come prestazione di vecchiaia, *in addendum* alla pensione di anzianità, secondo altra giurisprudenza richiamata dalla Corte.<sup>6</sup>

Ad avviso della Corte, infatti, la finalità essenziale della prestazione supplementare è quella di ricompensare i suoi beneficiari per i successi da essi ottenuti in ambito sportivo in rappresentanza del loro Paese. Questo spiega, da un lato, il finanziamento diretto da parte dello Stato, al di fuori delle fonti di finanziamento del sistema nazionale di previdenza sociale e indipendentemente dai contributi versati dai suoi beneficiari, e, dall'altro, il fatto che essa sia versata soltanto a un numero molto circoscritto di atleti. Essa ha peraltro aggiunto che il versamento della prestazione supplementare non è subordinato al diritto del beneficiario di percepire una pensione di anzianità, ma unicamente a una domanda in tal senso da esso presentata.

**2.3** Sebbene la Corte sia stata investita della questione pregiudiziale esclusivamente in merito alla compatibilità della norma interna con il Regolamento n. 883/2004, relativo al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale, i giudici nell'esaminare la causa hanno deciso, avvalendosi delle facoltà riconosciute in altra giurisprudenza,<sup>7</sup> ai sensi dell'art. 267 TFUE<sup>8</sup> – seguendo l'indicazione fornita dalla Commissione europea –, di svolgere una ulteriore verifica di compatibilità della norma interna alla luce del Regolamento n. 492/2011,<sup>9</sup> in particolare l'art. 7, para. 2, che costituisce un'espressione “materiale” del principio di libera circolazione delle persone – e della parità di trattamento – sancito dall'art. 45, para. 2 TFUE, nell'ambito oggettivo della concessione di vantaggi sociali.

<sup>6</sup> Sentenze del 20 gennaio 2005, Noteboom, C 101/04, EU:C:2005:51, punti da 25 a 29, e del 16 settembre 2015, Commissione/Slovacchia, C 361/13, in EU:C:2015:601, punto 56.

<sup>7</sup> Sentenza del 16 luglio 2015, Abcur, C 544/13 e C 545/13, in EU:C:2015:481, punti 33 e 34 nonché giurisprudenza citata.

<sup>8</sup> Versione consolidata del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, in OJ C 326, 26.10.2012, 47-390.

<sup>9</sup> Regolamento UE n. 492/2011 del Parlamento europeo e del Consiglio del 5 aprile 2011 relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione, in OJ L 141, 27.5.2011, 1-12. Il Regolamento (UE) n. 492/2011, nello specifico, stabilisce norme per l'impiego, la parità di trattamento e la famiglia dei lavoratori. Ogni cittadino di ogni Stato membro ha il diritto di cercare lavoro in un altro Stato membro, conformemente alla regolamentazione applicabile ai cittadini di quest'ultimo Stato. Gli Stati membri non sono autorizzati ad applicare pratiche discriminatorie, come limitare le offerte di lavoro ai loro cittadini o richiedere competenze linguistiche che vadano al di là di quanto è ragionevole e necessario per il lavoro in questione. Inoltre, il lavoratore mobile ha diritto alla medesima assistenza che gli uffici di collocamento di detto Stato offrono ai propri cittadini e ha altresì il diritto di restare nel paese ospitante per un periodo sufficiente a cercare lavoro, candidarsi a un impiego di lavoro ed essere assunto. Tale diritto si applica anche a tutti i lavoratori di altri Stati membri, siano essi a tempo indeterminato, stagionali o transfrontalieri, e ai prestatori di servizi.

È opportuno quindi soffermarsi sul principio di portata generale presente nel TFUE, ovvero l'art. 45, che regola la libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione europea.

Il diritto alla libera circolazione dei lavoratori<sup>10</sup> è una delle quattro libertà fondamentali del mercato interno,<sup>11</sup> riconosciuta sin dall'art. 48 del Trattato di Roma, istitutivo della Comunità economica europea ("CEE"), e oggi riproposto nell'art. 45 del TFUE.<sup>12</sup> Tale libertà fondamentale viene poi declinata nei diversi ambiti di applicazione, con l'adozione di diversi atti legislativi (regolamenti e direttive), di cui richiamiamo in questa sede quelli di rilievo per il diritto del lavoro europeo: (i) il Regolamento n. 883/2004 che disciplina il coordinamento delle disposizioni relative ai regimi legali di sicurezza sociale, applicabili ai lavoratori e più in generale alle persone che si spostano all'interno dell'Unione e (ii) il Regolamento UE n. 492/2011 relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione. L'art. 45, para. 1 TFUE espressamente sancisce il diritto dei lavoratori a circolare e soggiornare nel territorio dell'Unione al fine di esercitare la propria attività lavorativa negli altri Stati membri, senza subire alcuna discriminazione, come stabilisce il para. 2 dell'art. 45 TFUE, prevedendo *"l'abolizione di qualsiasi discriminazione fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori degli Stati membri, per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro"*. Data la portata generale dell'art. 45 TFUE, la Corte di Giustizia ne ha riconosciuto, sin da principio, l'efficacia diretta potendo quindi essere invocata dinanzi ai giudizi nazionali, ma anche la capacità di produrre effetti "orizzontali" nei rapporti tra privati.<sup>13</sup>

Per quanto riguarda l'ambito di applicazione, i beneficiari della suddetta libertà sono i cittadini degli Stati membri, ma in alcuni casi anche i cittadini di Stati terzi, legati da accordi internazionali, che abbiano la qualifica di "lavoratore",<sup>14</sup> ai sensi del diritto del lavoro europeo.

<sup>10</sup> La base giuridica a livello europeo va individuata nelle seguenti norme: Articolo 3, paragrafo 2, del trattato sull'Unione europea (TUE); articolo 4, paragrafo 2, lettera a), e articoli 20, 26 e da 45 a 48 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE). Direttiva 2004/38/CE relativa al diritto dei cittadini dell'Unione e dei loro familiari di circolare e di soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri; Regolamento (UE) n. 492/2011 relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione.

<sup>11</sup> La libera circolazione dei lavoratori è uno dei principi di base dell'UE sin dalla sua istituzione e va a completare la libera circolazione delle merci, dei capitali e dei servizi per il funzionamento del mercato unico europeo.

<sup>12</sup> La disciplina relativa ai lavoratori e alla loro circolazione all'interno dell'Unione è dettata oggi dagli artt. 45-48 TFUE.

<sup>13</sup> La Corte ha riconosciuto che *"poiché nei vari Stati membri la prestazione del lavoro è disciplinata talvolta da norme emanate dallo Stato, talvolta da contratti o atti di natura privatistica"*, e pertanto *"se il divieto sancito dal diritto comunitario avesse valore unicamente per gli atti della pubblica autorità, potrebbe scaturirne una difformità di applicazione"*, Sentenza del 17 dicembre 1974, C-36/74, Walrave, Racc. 1974, p. 1405, punti 16-19.

<sup>14</sup> Manca nel TFUE una nozione di "lavoratore", per distinguere la libera circolazione dei lavoratori dalla libera prestazione di servizi e dalla libertà di stabilimento. In punto è intervenuta la giurisprudenza della Corte che ne ha precisato i contorni, precisando che si tratta di una nozione "comunitaria", che

Con riferimento, invece, al contenuto della libertà di circolazione dei lavoratori, questa si traduce *“nell’abolizione di qualsiasi discriminazione, fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori degli Stati membri, per quanto riguarda l’impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro”* (art. 45, para. 2, TFUE), nonché in una serie di ulteriori diritti, richiamati, in maniera non esaustiva dal para. 3 del medesimo art. 45 TFUE.

Il principio cardine in materia resta, come anticipato, il principio di non discriminazione tra i lavoratori migranti cittadini dell’Unione e quelli dello Stato membro d’immigrazione, al quale si aggiunge il principio del trattamento nazionale, il quale implica che *“le stesse norme siano applicate ai cittadini nazionali ed agli stranieri, ma anche che dette norme siano applicate a queste due categorie di persone allo stesso modo”*.<sup>15</sup>

Ai fini della presente nota basti ricordare che la portata applicativa del principio di non discriminazione è stata nel tempo estesa anche al godimento di vantaggi sociali e fiscali sia grazie all’interpretazione della Corte di Giustizia, sia grazie alla traduzione in diritto positivo, con il Regolamento UE n. 492/2011, richiamato più volte in narrativa, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all’interno dell’Unione.<sup>16</sup>

**2.4** Come ricordato, l’art. 45, para. 2, del TFUE stabilisce, in favore dei lavoratori migranti, un incondizionato principio di parità di trattamento nelle condizioni di lavoro assicurate dallo Stato ospitante ai propri cittadini, specificando il divieto generale di discriminazione in base alla nazionalità ora contenuto nell’art. 18 del TFUE e nell’art. 21, para. 2, della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea. Viene pertanto riconosciuta una piena assimilazione alla condizione giuridica del lavoratore nazionale sotto ogni profilo della disciplina del rapporto di lavoro (dall’accesso all’impiego al trattamento economico e normativo, sino alla normativa in materia di licenziamenti ed alle tutele di sicurezza sociale): ai lavoratori degli altri paesi va riconosciuto lo stesso trattamento di quello riservato ai cittadini del proprio paese.

La particolare estensione dell’obbligo di parità di trattamento nello Stato ospitante è stata assicurata soprattutto dalla previsione dell’art. 7, para. 2, del Regolamento n. 492/2011, che garantisce al lavoratore migrante il pieno accesso ai «vantaggi sociali», oltre che fiscali, previsti dall’ordinamento del paese di accoglienza.<sup>17</sup>

---

va ricostruita alla luce dei principi che caratterizzano l’ordinamento giuridico dell’Unione. Tre sono i criteri che la Corte ha individuato, nella sua giurisprudenza (v. ad es. i procedimenti C. giust., 31.5.1989, C-344/87, Bettray; C. giust., 14.12.1989, C-3/87, Regina; C. giust., 8.6.1999, C-337/97, Meeusen; C. giust., 23.3.2004, C-138/02, Collins), per delineare la nozione di lavoratore a livello europeo: (i) lo svolgimento di prestazioni di lavoro; (ii) il carattere subordinato del rapporto di lavoro; (iii) la percezione di un salario per l’attività prestata.

<sup>15</sup> Sentenza del 7 maggio 1986, Gul, C-131785, Racc. 1985, p. 1573, punto 25.

<sup>16</sup> Per un approfondimento dell’estensione del principio di non discriminazione nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, vedasi “Manuale di diritto dell’Unione europea”, R. ADAM – A. TIZZANO, seconda ed., Giappichelli editore, 2017, 486 e ss.

<sup>17</sup> Sentenza del 15 dicembre 2016, Despeme e a., C-401/15 a C-403/15, EU:C:2016:955, punto 35 e giurisprudenza citata.

In conclusione, il lavoratore cittadino di uno Stato membro, migrante per lavoro, gode, nel territorio degli altri Stati membri, degli stessi vantaggi sociali e fiscali dei lavoratori nazionali.

**3.** La Corte, dopo aver verificato l'applicabilità al caso di specie dell'art. 7, para. 2 del Regolamento UE n. 492/2011, come declinazione del principio generale della libera circolazione dei lavoratori di cui all'art. 45 TFUE, ha quindi definito l'ambito soggettivo del signor UB come quello di un lavoratore migrante.

In quanto tale, i giudici del Lussemburgo si sono chiesti se la prestazione supplementare riconosciuta agli sportivi di cui alla causa principale, può essere qualificata come "vantaggio sociale" ai sensi dell'art. 7, para. 2 del Regolamento UE n. 492/2011.

Richiamando la propria giurisprudenza, la Corte chiarisce che la categoria di "vantaggio sociale" comprende tutti i vantaggi, che connessi o meno a un contratto di lavoro, sono generalmente attribuiti ai lavoratori nazionali, in ragione principalmente del loro *status* obiettivo di lavoratore o del semplice fatto della loro residenza nel territorio nazionale, e la cui estensione ai lavoratori cittadini di altri Stati membri è idonea ad agevolare la loro mobilità all'interno dell'Unione.<sup>18</sup>

La Corte ha, quindi, dichiarato che la prestazione supplementare di cui trattasi nel caso di specie rientra nella nozione di «vantaggio sociale», ai sensi dell'articolo 7, para. 2, del Regolamento n. 492/2011.

In tale contesto, essa ha accertato che la possibilità per un lavoratore migrante di venire ricompensato, al pari dei lavoratori cittadini dello Stato membro ospitante, per i risultati sportivi eccezionali che egli ha ottenuto rappresentando tale Stato membro, o i suoi predecessori giuridici, può contribuire all'integrazione di tale lavoratore nell'ambiente di detto Stato membro e quindi alla realizzazione dell'obiettivo della libera circolazione dei lavoratori.

La Corte ha sottolineato che la prestazione supplementare oggetto del procedimento principale non ha soltanto l'effetto di conferire ai suoi beneficiari una sicurezza finanziaria volta, in particolare, a compensare l'assenza di pieno inserimento nel mercato del lavoro durante gli anni dedicati alla pratica di uno sport ad alto livello, ma anche e principalmente di conferire loro un prestigio sociale particolare in ragione dei risultati sportivi che essi hanno conseguito nel contesto di tale rappresentanza.

La circostanza che al lavoratore migrante venga riconosciuto questo prestigio sociale, di cui godono i cittadini dello Stato membro ospitante che si trovano nella medesima situazione, facilita l'integrazione dei lavoratori migranti nello Stato membro ospitante.<sup>19</sup>

<sup>18</sup> Si veda in tal senso, sentenze del 17 aprile 1986, Reed, 59/85, EU:C:1986:157, punto 26; del 12 maggio 1998, Martínez Sala, C 85/96, EU:C:1998:217, punto 25, e del 15 settembre 2005, Ioannidis, C 258/04, EU:C:2005:559, punto 35.

<sup>19</sup> Si veda in tal senso, sentenza del 13 giugno 2019, TopFit e Biffi, C 22/18, EU:C:2019:497, punto 33.

La Corte conclude quindi che una prestazione supplementare come quella di cui al procedimento principale rientra nella nozione di «vantaggio sociale», ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 2, del Regolamento n. 492/2011, con la conseguenza che uno Stato membro che concede tale prestazione ai propri lavoratori nazionali non può rifiutarla ai lavoratori cittadini degli altri Stati membri senza commettere una discriminazione fondata sulla cittadinanza, vietata da tale disposizione.

Alla luce di tutte le considerazioni sopra esposte, i giudici concludono che l'articolo 7, paragrafo 2, del Regolamento UE n. 492/2011, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione, deve essere interpretato nel senso che osta a una normativa di uno Stato membro che subordina il beneficio di una prestazione supplementare istituita a favore di taluni sportivi di alto livello che hanno rappresentato tale Stato membro, o i suoi predecessori giuridici, nell'ambito di competizioni sportive internazionali, in particolare alla condizione che il richiedente abbia la cittadinanza del suddetto Stato membro.

4. Prima di esaminare, ai fini del presente commento, il ruolo dello sport nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, è opportuno richiamare brevemente il diritto positivo europeo in tema di sport. Con il TFUE l'UE ha acquisito una competenza specifica nel campo dello sport. L'articolo 6, lettera e), TFUE conferisce all'Unione la competenza per svolgere azioni intese a sostenere o completare l'azione degli Stati membri nel settore dello sport, mentre l'articolo 165, paragrafo 1, TFUE, contiene gli aspetti particolareggiati della politica per lo sport stabilendo che l'Unione «*contribuisce alla promozione dei profili europei dello sport, tenendo conto delle sue specificità, delle sue strutture fondate sul volontariato e della sua funzione sociale ed educativa*». L'articolo 165, paragrafo 2, mira a «*sviluppare la dimensione europea dello sport, promuovendo l'equità e l'apertura nelle competizioni sportive e la cooperazione tra gli organismi responsabili dello sport e proteggendo l'integrità fisica e morale degli sportivi, in particolare dei più giovani tra di essi*».

Anche la Corte di Giustizia ha contribuito, con la sua giurisprudenza, all'affermazione del ruolo dello sport a livello europeo, e alla creazione di un vero e proprio diritto europeo dello sport.

Per quanto rileva in questa sede, basti citare, alcuni *leading cases*, senza la necessità di svolgere una compiuta analisi dei fatti di causa, che delineano il rapporto tra lo sport e il diritto europeo.

Con la sentenza Walrave<sup>20</sup> la Corte chiarisce che l'attività sportiva - deve essere assoggettata al diritto comunitario soltanto se e in quanto configurabile come attività economica e quando ciò riveste il carattere di una prestazione di lavoro subordinato o di una prestazione di servizi - e rientra a pieno titolo nell'ambito di applicazione delle norme del TFUE, ed in particolare dell'art. 45 TFUE sulla libera circolazione

<sup>20</sup> Sentenza della Corte del 12 dicembre 1974, Walrave, C-36/74, ECLI:EU:C:1974:140.

delle persone. Questa impostazione ha trovato conferma in una successiva, e altrettanto nota: il caso Bosman.<sup>21</sup>

L'effetto dell'applicazione della libera circolazione dei lavoratori sportivi si traduce in quello che viene affermato nella sentenza in commento, in merito alla rilevanza sociale dello sport, come fattore di integrazione del lavoratore sportivo migrante nella società dello Stato membro ospitante.

**5.** L'analisi svolta nella presente nota vuole essere un tributo al lungo percorso compiuto dal processo d'integrazione del diritto del lavoro europeo.

Lo sport, nella sua dimensione europea, è diventato a tutti gli effetti uno dei più importanti *tools*, in un'Europa segnata da una crisi identitaria, per facilitare l'integrazione tra i cittadini europei, soprattutto nella loro qualifica di lavoratori europei, che in virtù dei diritti codificati *in primis* nei Trattati, possono liberamente circolare in un mercato europeo.

Alla Corte di Giustizia, anche con questa ultima pronuncia, si riconosce il ruolo di salvaguardia dei principi di libera circolazione degli sportivi e l'applicazione del principio di non discriminazione nello sport, evidenziando al contempo il ruolo sociale dello sport come fattore di integrazione per rivitalizzare lo spazio europeo di libertà. In un libero mercato, la libera circolazione dei lavoratori è un valore nell'economia europea: permette alle persone di cogliere opportunità o allontanarsi da situazioni ostili; facilita l'incontro tra domanda e offerta di lavoro; asseconda il fruttuoso scambio di esperienze e il trasferimento di conoscenze.

---

<sup>21</sup> Sentenza della Corte del 15 dicembre 1995, Bosman, C-415/93, ECLI:EU:C:1995:463.



**Tribunale Federale n. 43 della FIP – C.U. n. 1339 del 26 febbraio 2019**

*ABSTRACT: This paper aims to analyze the difficult issue of the false signature in sports membership form.*

*More precisely, in the present case a president of a basketball club has affixed a false signature on a sports membership form.*

*The sports membership form is invalid because it lacks an essential requirement.*

*Keywords: Sports membership – Basketball – False subscription – Sports irregularity – Fair play – Women’s basketball – Sport court.*

**LA SOTTOSCRIZIONE APOCRIFA DEL TESSERAMENTO  
SPORTIVO: RISVOLTI PRIVATISTICI E TUTELA DELL’ATLETA**

di *Gabriele Toscano\**

*Sommario:* 1. Introduzione – 2. Il tesseramento dell’atleta e le problematiche connesse – 3. Il provvedimento del Tribunale federale – 4. I risvolti privatistici della sottoscrizione apocrifa – 5. Conclusioni

---

\* Dottorando di ricerca in Diritto dei consumi (XXXV ciclo) nel Dipartimento di Economia dell’Università di Perugia e nella *Facultad de Derecho* dell’*Universidad de Salamanca* (doppio titolo congiunto). Cultore della materia di Diritto privato nel Dipartimento di Giurisprudenza dell’Università di Siena. Vincitore del Premio di Laurea RDES edizione 2017 e del Premio di Laurea “*Stefano Benetton*” edizione 2017. E-mail: [gabriele.toscano@gmail.com](mailto:gabriele.toscano@gmail.com).

1. Il tesseramento<sup>1</sup> rappresenta per una società sportiva un momento nevralgico della programmazione sportiva annuale.

Assicurarsi nel proprio *roster* un giocatore competitivo è una prerogativa di fondamentale importanza, sia per quanto concernono gli obiettivi stagionali, sia per quanto concernono le eventuali strategie di *marketing*.<sup>2</sup>

Proprio per questo motivo ogni anno le società sportive effettuano delle vere e proprie operazioni di *scouting*,<sup>3</sup> grazie ai propri dirigenti, volte alla scoperta di nuovi talenti da mettere sotto contratto.

Accade però che, pur di trattenere o ingaggiare i migliori prospetti presenti sul mercato, alcune società sportive effettuano delle operazioni talvolta ai limiti della legalità sportiva,<sup>4</sup> se non addirittura integranti gli estremi di un fatto illecito.

Di recente, il Tribunale federale della Federazione Italiana Pallacanestro (FIP) si è pronunciato su di una vicenda che per certi versi ha avuto del grottesco in quanto, a causa di una falsa sottoscrizione di un modulo di tesseramento atleta, una giocatrice di pallacanestro si è trovata ad affrontare un grande problema perché, a sua insaputa, risultava tesserata per una società sportiva diversa da quella per la quale avrebbe dovuto disputare il campionato.

2. In sintesi, la vicenda: il Presidente di una società sportiva di pallacanestro femminile era venuto a conoscenza, da parte dell'allenatrice, che un'atleta avrebbe

<sup>1</sup> Per maggiori approfondimenti vedi G. NAPOLITANO, *La condizione giuridica degli stranieri extracomunitari nell'ordinamento sportivo: divieto di discriminazione e funzione di programmazione del Coni*, in *Foro it.*, 2001, III, 530 ss.; A. DE SILVESTRI, *Il tesseramento tra potestà genitoriale e diritti del minore (nota a Deferimento della Commissione tesseramenti FIGC Veneto e Decisione della Corte Federale in data 12.7.2004)*, in [www.giustizaitaliana.it](http://www.giustizaitaliana.it), 2005, 1°, II, 80; V. FRATTAROLO, *L'ordinamento sportivo nella giurisprudenza*, Milano, 2005, 145 ss.; L. SANTORO, *Il tesseramento minorile*, in *Sport, Benessere, Diritto e Società, Rivista della Facoltà di Scienze Motorie della Università di Palermo*, 2008, 2, 51; ID., *Il tesseramento minorile*, in G. LIOTTA - L. SANTORO, *Lezioni di diritto sportivo*, cit., 82 ss.

<sup>2</sup> Si pensi all'operazione di *marketing* strategico che ha effettuato la Juventus nell'estate del 2018 tanto da guadagnarsi il nome di "Effetto Cristiano Ronaldo". Questa operazione ha fatto registrare nel primo semestre dell'esercizio 2018-2019 un vero e proprio *record*: i «ricavi da vendite di prodotti e licenze» della Juventus sono stati pari a 26,51 milioni di euro, in crescita di circa l'81% rispetto ai 14,65 milioni del primo semestre 2017-2018.

<sup>3</sup> Ogni società sportiva professionistica (e talvolta anche quelle non professionistiche) dispongono nei propri organici di veri e propri *talent scout* con specifiche funzioni di ricercare nelle serie minori o nei settori giovanili i migliori prospetti da reclutare. Nel mondo del calcio questo ruolo corrisponde all'osservatore calcistico, ed una figura riconosciuta giuridicamente in quanto inserita nell'ordinamento della FIGC e prevede un *iter* formativo specifico e un *iter* burocratico ben definito. Negli altri sport le figure non sono così definite, e talvolta le società si fanno assistere dai procuratori sportivi.

<sup>4</sup> Non sono rari i casi di *mobbing* sportivo nei confronti dei giovani atleti e – soprattutto – nei confronti delle famiglie di giovani atleti. Di recente si sono registrati dei casi in cui una famiglia è stata costretta a sborsare circa 2.000,00 euro per svincolare il proprio figli in modo da poter continuare a giocare in un'altra società sportiva in quanto la detentrica del cartellino si rifiutava di farlo tesserare altrove. Per maggiori approfondimenti sull'istituto del vincolo sportivo vedi P. MORO, *Natura e limiti del vincolo sportivo*, in *Riv. Dir. ed Ec. dello Sport* consultabile all'indirizzo web [www.rdes.it/riv1\\_moro.pdf](http://www.rdes.it/riv1_moro.pdf).

avuto intenzione di far parte del *roster* della propria squadra in vista del campionato che di lì a poco stava per iniziare.

La giocatrice infatti, in un primo momento, aveva dato verbalmente la propria disponibilità all'allenatrice della società in questione, disponibilità che era venuta meno nel momento in cui l'allenatrice si era trasferita in un'altra squadra.

In forza di ciò il suddetto Presidente – senza prendere contatti diretti con la giocatrice – procedeva a tesserare l'atleta in questione per la propria società sportiva sottoscrivendo egli stesso il modulo di tesseramento atleta ed apponendo su di esso la firma della cestista, falsificando la sottoscrizione autografa della stessa.<sup>5</sup> Durante l'estate però l'atleta aveva preso contatto (realmente) con un'altra società sportiva e, una volta accordatasi con questa, procedeva a sottoscrivere il tesseramento per prendere parte agli allenamenti ed all'imminente campionato, che di lì a poco sarebbe dovuto iniziare. A quel punto l'amara sorpresa in quanto ella risultava già tesserata – a sua insaputa – per l'altra società con la quale non aveva intrattenuto alcun rapporto,<sup>6</sup> né tantomeno aveva sottoscritto personalmente alcun modulo di tesseramento.

3. Nel riportarsi all'atto di deferimento il Procuratore federale aggiunto richiedeva l'applicazione della sanzione dell'inibizione per otto mesi (ai sensi dell'art. 47 R.G.) nei confronti del Presidente della società in oggetto, stante la gravità della condotta posta in essere. Tra l'altro, il deferito né compariva in udienza né tantomeno depositava ulteriori atti difensivi.

La richiesta da parte del Procuratore federale aggiunto non teneva conto delle giustificazioni addotte dal Presidente della società in quanto la condotta posta in essere *era da considerarsi di particolare gravità*,<sup>7</sup> tenendo conto sia della carica rivestita da parte del deferito, che della superficialità e della leggerezza con la quale il medesimo aveva agito.

Il Presidente, avendo egli stesso apposto di propria iniziativa ed in vece dell'atleta – senza neppure interpellarla, neanche a mezzo telefono al fine di saggiare l'effettiva volontà di tesserarsi e giocare con la propria società – la firma sul modulo del tesseramento aveva posto in essere una condotta violando in *primis* l'art. 47 R.G.<sup>8</sup> ed in *secundis* l'art. 2 comma 1 R.G.<sup>9</sup>

<sup>5</sup> Per un primo inquadramento sistematico si veda G. ORLANDO, *Contratto sotto nome altrui e apparenza giuridica: la sottoscrizione apocrifa nella teoria del documento*, Nota a Cass. sez. III civ. 12 febbraio 2010, n. 3364, in *I Contratti*, 2011, fasc. 2, 166-177.

<sup>6</sup> In quanto vi era stato solo un contatto verbale con l'allenatrice che nel frattempo si era trasferita in un'altra società sportiva e non con la dirigenza.

<sup>7</sup> Così come recita testualmente il C.U. n. 1229 del 26 febbraio 2019 – Tribunale Federale n. 43 della Federazione Italiana Pallacanestro.

<sup>8</sup> Art. 47 Violazioni relative al tesseramento [1] *La violazione delle disposizioni regolamentari in materia di tesseramento è sanzionata con l'inibizione per un periodo da sei a dodici mesi.* [2] *La predetta sanzione si applica sia al tesserato che agli eventuali concorrenti nell'infrazione.*

<sup>9</sup> Art. 2 Obbligo di lealtà e correttezza [1] *Tutti i tesserati, i giocatori, gli allenatori, i dirigenti delle Società affiliate, gli arbitri, gli ufficiali di campo e tutti gli associati in genere si comportano con*

4. Il caso in esame, sebbene in un primo momento può sembrare *sui generis*, di fatto nel panorama sportivo dilettantistico rappresenta un malcostume piuttosto diffuso.

Ciò se ne ricava dalla rassegna delle massime del Tribunale federale Nazionale della Federazione Italiana Giuoco Calcio (FIGC) – sezione tesseramenti, fucina di pronunce interessanti dalla quale prendere spunto per alcune riflessioni sul caso di specie.

In particolare, una recente massima sul tema della sottoscrizione apocriфа del tesseramento in ambito calcistico recita che *“quando sussiste la difformità delle firme tra quella posta sul tesseramento e quella di chi avrebbe dovuto firmare e laddove non vi siano state controdeduzioni della società che ha tesserato l’atleta si può concludere per la nullità”*.<sup>10</sup>

Fatte queste brevi premesse è adesso opportuno inquadrare la natura giuridica del tesseramento sportivo, alla luce di quanto avviene nella pallacanestro.<sup>11</sup>

Il problema dell’autonomia dell’ordinamento sportivo e della sua qualificazione come ordinamento originario e separato rispetto a quello statale si ripercuote anche nella natura giuridica degli atti che strettamente lo caratterizzano.<sup>12</sup>

Se il tesseramento è da intendersi come l’atto mediante il quale lo sportivo diventa “cittadino” dell’ordinamento sportivo, *prima facie* viene da inquadrarlo nell’ottica di una matrice meramente gius-pubblicistica.

---

*lealtà e correttezza, osservando scrupolosamente tutte le disposizioni che regolano l’esercizio e la partecipazione allo sport in generale ed alla pallacanestro Regolamento di Giustizia a.s. 2019/2020 aggiornato al 31 luglio 2019 2 in particolare; si oppongono, altresì, a ogni forma di illecito sportivo, frode sportiva, all’uso di sostanze e metodi vietati, alla violenza sia fisica che verbale e alla corruzione.*

<sup>10</sup> C.U. n. 15 del 18 gennaio 2017 e del 25 gennaio 2017.

<sup>11</sup> La procedura di tesseramento degli atleti della FIP di recente ha subito un profondo cambiamento e si effettua mediante il portale on-line denominato FipOnline. Queste sono in sintesi le principali novità introdotte dal sistema informatizzato:

a) obbligo di scansionare i modelli di tesseramento e caricarli attraverso la funzione campi aggiuntivi al momento di espletare la pratica di tesseramento. Diversamente, il sistema non permetterà la firma digitale e quindi il perfezionamento del tesseramento. Solo per il primo tesseramento, quindi per atleti mai tesserati, è obbligatorio eseguire l’upload anche di un documento di riconoscimento.

b) operazioni tra società: mentre in precedenza anche la società cedente era tenuta a stampare il modello di tesseramento, adesso è soltanto la società che riceve l’atleta a dover stampare il modello di tesseramento e conseguentemente avviarne l’upload.

c) nuova funzione di tesseramento denominata GdS (Giovani di Serie). Tale funzione deve essere utilizzata esclusivamente dalle società partecipanti al campionato di serie A/1 per il tesseramento degli atleti delle giovanili.

<sup>12</sup> Per maggiori approfondimenti vedi M.S. GIANNINI, *Gli elementi degli ordinamenti giuridici. Sulla pluralità degli ordinamenti giuridici*, in *Atti del XIV Congresso internazionale di sociologia*, 1950, 455 ss.; H. Kelsen, *Lineamenti di dottrina pura del diritto*, Milano, 2000, 95-117. Per maggiori approfondimenti vedi R. WALTER, *La teoria di Kelsen. Contributi alla dottrina pura del diritto*, Torino, 2005; W. CESARINI SFORZA, *Il diritto dei privati in Rivista italiana di scienze giuridiche*, 1929, 3-28. Per maggiori approfondimenti vedi W. CESARINI SFORZA, *Il diritto dei privati. Il corporativismo come esperienza giuridica*, Milano, 1963; S. ROMANO, *L’ordinamento giuridico*, Firenze, 1945, 19 ss.

In realtà, a parere di chi scrive, pur condividendo l'idea che con il tesseramento il soggetto fa il suo ingresso nell'ordinamento sportivo nazionale accettandone le regole che lo caratterizzano, è più pertinente inquadrarlo nell'ottica di una matrice gius-privatistica.<sup>13</sup>

Le ragioni di questa tesi sono legate ad un doppio binario: a) il primo è rappresentato dal fatto che l'atleta sottoscrivendo il tesseramento esprime il proprio consenso<sup>14</sup> a vincolarsi con la società e, di conseguenza, con la Federazione sportiva di appartenenza attraverso un rapporto giuridico-sportivo;<sup>15</sup> b) il secondo è rappresentato dal fatto che il contenuto del tesseramento presenta tutti gli elementi essenziali del contratto, vale a dire l'accordo, l'oggetto, la causa e la forma, prendendo le mosse *ex art.* 1325 c.c.<sup>16</sup>

Al giorno d'oggi la maggior parte degli atleti professionisti (e talvolta anche non professionisti) sono rappresentati da un agente<sup>17</sup> il cui ruolo è quello di occuparsi a 360° della vita sportiva del proprio cliente, e più precisamente di: a) concludere, risolvere o rinnovare un contratto di prestazione sportiva professionistica; b) concludere un contratto di trasferimento di una prestazione sportiva professionistica; c) tesserare lo sportivo presso una Federazione professionistica.

Da ciò si evince che a livello professionistico il tesseramento sportivo che lega l'atleta alla società sportiva è gioco-forza strettamente connesso con il contratto che egli sottoscriverà con il proprio *club*, il quale presenterà tutta una serie di diritti di natura patrimoniale, in *primis* la retribuzione.

Ad avvalorare questa tesi, nell'ambito della pallacanestro, è possibile prendere in esame il *fac-simile* dell'accordo economico atleta FIP-GIBA-LNP che ha come intestazione la dicitura "scrittura privata", e che prevede la doppia sottoscrizione sia della società (nella figura del legale rappresentante, *rectius* del Presidente) che dell'atleta.

La doppia sottoscrizione riguarda sia le condizioni generali dell'accordo (durata, allenamenti, vestiario, condizioni economiche, *bonus* partita, accordi speciali come

<sup>13</sup> Per maggiori approfondimenti vedi L. DI NELLA, *La teoria della pluralità degli ordinamenti giuridici: analisi critica dei profili teorici e delle applicazioni al fenomeno sportivo*, in *Rivista di diritto sportivo*, 1998, 5 ss.

<sup>14</sup> P. PERLINGIERI, *Manuale di diritto civile*, Napoli, 2018, 491 ss.

<sup>15</sup> Per maggiori approfondimenti vedi F. BIANCHI D'URSO, *Riflessi sulla natura giuridica del vincolo sportivo*, in *Diritto e giurisprudenza*, 1979, 8 ss.; P. MORO, *Natura e limiti del vincolo sportivo*, in *Rivista di diritto ed economia dello sport*, fascicolo I, 2005, 67 ss. e Consiglio di Stato, sezione VI, 9 febbraio 2006 n. 527, in *Il Foro Amministrativo*, 2006, 521 ss. secondo cui: "il vincolo sportivo può liberamente operare o nell'ambito strettamente tecnico-sportivo e, come tale, irrilevante per l'ordinamento dello Stato, ovvero, nell'ambito dei diritti disponibili, ma non nell'ambito degli interessi legittimi, i quali, a causa del loro collegamento con un interesse pubblico, e in forza dei principi sanciti dall'art. 113 Cost., sono insuscettibili di formare oggetto di una rinuncia preventiva generale e temporalmente illimitata dalla durata giurisdizionale" e per maggiori approfondimenti vedi Consiglio di giustizia amministrativa per la Regione Sicilia, 9 ottobre 1993 n. 539.

<sup>16</sup> P. PERLINGIERI, *Manuale di diritto civile*, Napoli, 2018, 476 ss.

<sup>17</sup> voce *Procuratore sportivo*, in *Treccani Dizionario della lingua italiana*, Istituto della Enciclopedia Italiana, 2014 (edizione on-line).

vitto, alloggio, automobile, ecc...) che la seguente clausola: “*Le parti dichiarano di avere preso visione di tutte le clausole di cui al presente accordo, ed in particolare degli articoli 1, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9 che dichiarano di sottoscrivere per espressa approvazione ed accettazione anche ai sensi e per gli effetti degli artt. 1341 comma 2 e 1342 c.c.*”.

Alla luce di quanto sopra, applicandosi le norme previste dal codice civile sulle condizioni generali di contratto e sul contratto concluso mediante moduli o formulari, per la validità dello stesso, questo necessita di tutti gli elementi essenziali del contratto previsti dall’art. 1325 c.c.<sup>18</sup>

Fermo restando il principio di libertà delle forme,<sup>19</sup> in assenza della volontà di una delle parti il contratto può essere dichiarato nullo *ex art.* 1418 c.c. comma 2 per la mancanza di uno degli elementi essenziali.<sup>20</sup>

Fatte queste considerazioni è possibile affermare che se un dirigente di società, nel caso di specie il Presidente, sottoscrive egli stesso il tesseramento apponendo una firma falsa, il modulo sottoscritto è da considerarsi nullo per mancanza di un requisito essenziale dello stesso, vale a dire la volontà dell’atleta a concludere l’accordo con la società sportiva.

**5.** Resta adesso da stabilire in che modo l’atleta può tutelarsi davanti ad una firma, apposta su un modulo di tesseramento, che non è la sua.

Il nostro ordinamento prevede che, quando la firma è apposta su una scrittura privata<sup>21</sup> (cioè un documento firmato dalle parti, che non necessita dell’assistenza del notaio) è sufficiente una semplice contestazione per il disconoscimento della stessa *ex art.* 214 c.p.c.<sup>22</sup>

Nel caso di specie l’atleta può disconoscere la propria firma, far annullare il tesseramento e procedere con la sottoscrizione di un nuovo modulo con una nuova società sportiva.<sup>23</sup>

<sup>18</sup> A. TRABUCCHI, *Manuale di diritto civile*, Milano, 2019, 124 ss.

<sup>19</sup> P. PERLINGIERI, *Manuale di diritto civile*, Napoli, 2018, 512 ss.

<sup>20</sup> A. TORRENTE – P. SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, Milano, 2019, 675 ss. e A. TRABUCCHI, *Manuale di diritto civile*, Milano, 2019, 188 ss.

<sup>21</sup> A. PROTO PISANI, *Lezioni di diritto processuale civile*, Napoli, 2014, 429 ss.

<sup>22</sup> La norma distingue tra scrittura, scritto di pugno del soggetto, e sottoscrizione (idonea ad indicare con ragionevole certezza la persona che l’ha apposta). Secondo parte della dottrina e della giurisprudenza, l’onere di disconoscimento non sussisterebbe nel primo caso in quanto la mancanza della sottoscrizione equivale già di per sé al rifiuto di far proprio l’atto. Autorevole dottrina ritiene, al contrario, che anche la semplice scrittura autografa debba essere disconosciuta nel suo contenuto. Anche il difensore costituito può legittimamente disconoscere la scrittura privata. Se la persona contro cui è prodotto il documento è una persona giuridica, il disconoscimento va effettuato dal legale rappresentante. Sul punto si veda Cass. 20 agosto 2014, n. 18042 secondo il quale “*il disconoscimento di una scrittura privata, pur non richiedendo, ai sensi dell’art. 214 c.p.c., una forma vincolata, deve avere i caratteri della specificità e della determinatezza e non può costituire una mera espressione di stile*”.

<sup>23</sup> Per maggiori approfondimenti vedi Cassazione civile Sezione III sentenza del 30/06/2015 n. 13321 secondo il quale “*il riconoscimento tacito della scrittura privata ai sensi dell’art. 215 c.p.c. e la verifica della stessa ex art. 216 attribuiscono alla scrittura il valore di piena prova fino a*

In conclusione, quanto al provvedimento di inibizione per violazione dell'art. 47 R.G. il Tribunale federale avrebbe potuto irrogare la sanzione massima prevista dal R.G., ovvero l'inibizione per un periodo pari a dodici mesi.

La condotta del dirigente, a parere di chi scrive, si pone in contrasto non solo con l'art. 47 R.G. (violazioni relative al tesseramento), ma anche con l'art. 2 comma 1 R.G.<sup>24</sup> (obbligo di lealtà e correttezza).

Considerata la gravità della condotta tenuta dal dirigente – che falsificando il modulo di tesseramento ha causato non pochi problemi all'atleta dal punto di vista sportivo – la sanzione irrogata dal Tribunale federale (non richiamando la violazione all'obbligo di lealtà e correttezza ex art. 2 comma 1 R.G.) non appare condivisibile. Inoltre, nelle motivazioni del Tribunale federale, si può leggere che *“non si considera circostanza attenuante l'iniziale ed alquanto generica manifestazione di volontà espressa tra l'altro solo verbalmente da parte dell'atleta ad un soggetto terzo (non più in forza alla sua società)”*, ed inoltre che *“l'ammissione resa dal deferito costituisca oggettivamente prova dell'illecito contestato, ovvero della sussistenza dell'ipotesi di cui all'art. 47 R.G.”*.

Queste ragioni, unite ad una condotta di cotanta gravità – a parere di chi scrive – avrebbero meritato l'applicazione della sanzione massima prevista dall'art. 47 R.G., in combinato disposto con l'art. 2 comma 1 R.G., vale a dire l'inibizione per un periodo pari a dodici mesi.

---

*querela di falso della sola provenienza della stessa da chi ne appare come sottoscrittore e non anche della veridicità delle dichiarazioni in essa rappresentate, sicché il contenuto di queste ultime può essere contestato dal sottoscrittore con ogni mezzo di prova, entro i limiti di ammissibilità propri di ciascuno di essi”.*

<sup>24</sup> Art. 2 Obbligo di lealtà e correttezza [1] *Tutti i tesserati, i giocatori, gli allenatori, i dirigenti delle Società affiliate, gli arbitri, gli ufficiali di campo e tutti gli associati in genere si comportano con lealtà e correttezza, osservando scrupolosamente tutte le disposizioni che regolano l'esercizio e la partecipazione allo sport in generale ed alla pallacanestro Regolamento di Giustizia a.s. 2019/2020 aggiornato al 31 luglio 2019 2 in particolare; si oppongono, altresì, a ogni forma di illecito sportivo, frode sportiva, all'uso di sostanze e metodi vietati, alla violenza sia fisica che verbale e alla corruzione.*



GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA UE

---



**SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA UE  
(SECONDA SEZIONE)  
11 SETTEMBRE 2019 (\*)**

«Rinvio pregiudiziale – Regolamento (UE) n. 549/2013 – Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nell’Unione europea – Allegato A, punto 20.15 – Controllo svolto da un Comitato olimpico nazionale su federazioni sportive nazionali costituite in forma di istituzioni senza scopo di lucro – Allegato A, punto 20.15, seconda frase – Nozione di “intervento pubblico in forma di regolamentazione generale applicabile a tutte le unità che svolgono la stessa attività” – Portata – Allegato A, punto 20.15, prima frase – Nozione di “capacità di determinare la politica generale o il programma” di un’istituzione senza scopo di lucro – Portata – Allegato A, punto 2.39, lettera d), punto 20.15, lettera d), e punto 20.309, lettera i), ultima frase – Presa in considerazione delle quote associative versate dagli aderenti all’istituzione senza scopo di lucro»

Nelle cause riunite C 612/17 e C 613/17,

aventi ad oggetto le domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dalla Corte dei conti (Italia), con ordinanze del 13 settembre 2017, pervenute in cancelleria il 24 ottobre 2017, nei procedimenti

*Federazione Italiana Golf (FIG)*

contro

*Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT),*

*Ministero dell’Economia e delle Finanze (C 612/17)*

e

*Federazione Italiana Sport Equestri (FISE)*

contro

*Istituto Nazionale di Statistica – ISTAT (C 613/17),*

---

\* Lingua processuale: l’italiano.

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da A. Arabadjiev, presidente di sezione, K. Lenaerts, presidente della Corte, facente funzione di giudice della Seconda Sezione, e C. Vajda (relatore),  
giudici,

avvocato generale: G. Hogan

cancelliere: C. Strömholm, amministratrice

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 6 febbraio 2019,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Federazione Italiana Golf (FIG), da P. Montone e M. Montone, avvocati;
- per la Federazione Italiana Sport Equestri (FISE), da G. Tobia, avvocato;
- per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da G. De Bellis e D. Del Gaizo, avvocati dello Stato;
- per la Commissione europea, da F. Moro e F. Simonetti, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 28 febbraio 2019,

ha pronunciato la seguente

## SENTENZA

- 1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione del regolamento (UE) n. 549/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 21 maggio 2013, relativo al Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nell'Unione europea (GU 2013, L 174, pag. 1).
- 2 Tali domande sono state presentate nell'ambito di due controversie fra, nella causa C 612/17, la Federazione Italiana Golf (in prosieguo: la «FIG»), da un lato, e l'Istituto Nazionale di Statistica (in prosieguo: l'«ISTAT») e il Ministero dell'Economia e delle Finanze, dall'altro, nonché, nella causa C 613/17, la Federazione Italiana Sport Equestri (in prosieguo: la «FISE»), da un lato, e l'ISTAT, dall'altro, relativamente all'inserimento della FIG e della FISE, per l'anno 2017, nell'elenco delle amministrazioni pubbliche incluse nel conto economico consolidato delle pubbliche amministrazioni (in prosieguo: l'«elenco ISTAT 2016»).

## CONTESTO NORMATIVO

*Diritto dell'Unione*

- 3 Il considerando 1 del regolamento n. 549/2013 è formulato come segue:  
«La definizione delle politiche dell'Unione e il monitoraggio delle economie degli Stati membri e dell'unione economica e monetaria (UEM) richiedono informazioni comparabili, aggiornate e affidabili sulla struttura dell'economia e l'evoluzione della situazione economica di ogni Stato membro o regione».
- 4 Il considerando 3 di tale regolamento così recita:  
«I cittadini dell'Unione hanno bisogno dei conti economici quale strumento fondamentale per analizzare la situazione economica di uno Stato membro o di una regione. Ai fini della comparabilità, tali conti dovrebbero essere elaborati sulla base di principi unici e non diversamente interpretabili. Le informazioni fornite dovrebbero essere quanto più possibile precise, complete e tempestive, al fine di garantire la massima trasparenza per tutti i settori».
- 5 L'allegato A, capitolo 1, a detto regolamento, che presenta l'architettura generale e i principi fondamentali del sistema europeo dei conti (in prosieguo: il «SEC 2010»), contiene i paragrafi (in prosieguo, anche: i «punti») 1.01, 1.19, 1.34, 1.35, 1.36, 1.37 e 1.57, che recitano come segue:
- «1.01 Il [SEC 2010] è un sistema contabile, comparabile a livello internazionale, che descrive in maniera sistematica e dettagliata il complesso di una economia (ossia una regione, un paese o un gruppo di paesi), le sue componenti e le sue relazioni con altre economie.
- (...)
- 1.19 Per l'[Unione] e i suoi Stati membri, i dati del SEC assolvono una importante funzione in sede di elaborazione e monitoraggio delle politiche sociali ed economiche.  
I diversi impieghi del SEC sono illustrati dai seguenti esempi:  
(...)  
b) definizione dei criteri relativi alla procedura per i disavanzi eccessivi: misurazione del debito e del disavanzo pubblici;  
(...)
- 1.34 I conti per settore sono creati attribuendo le unità ai settori, il che consente di presentare per settore le operazioni e i saldi contabili dei conti. Tale presentazione per settore mette in luce molte misurazioni importanti ai fini della politica economica e di bilancio.

I principali settori sono quelli delle famiglie, delle amministrazioni pubbliche, delle società (finanziarie e non finanziarie), delle istituzioni senza scopo di lucro al servizio delle famiglie e del resto del mondo. Una distinzione importante è quella tra beni e servizi destinabili alla vendita e beni e servizi non destinabili alla vendita. Una entità controllata dalle amministrazioni pubbliche, allorché si configuri come una società che produce per il mercato, è classificata nel settore delle società e non nel settore delle amministrazioni pubbliche. In tal caso il disavanzo e i debiti della società non rientrano nel disavanzo e nel debito delle amministrazioni pubbliche.

1.35 È importante definire chiari e solidi criteri per l'attribuzione delle entità ai settori.

Il settore pubblico comprende tutte le unità istituzionali residenti nell'economia che sono controllate dalle amministrazioni pubbliche.

Il settore privato è costituito da tutte le altre unità residenti.

Nella tavola 1.1 sono delineati i criteri utilizzati per distinguere tra settore privato e settore pubblico, nonché, all'interno del settore pubblico, tra settore delle amministrazioni pubbliche e settore delle società pubbliche e, all'interno del settore privato, tra settore delle istituzioni senza scopo di lucro al servizio delle famiglie e settore delle società private.

Tavola 1.1

Criteri	Controllate dalle amministrazioni pubbliche (settore pubblico)	Controllate da privati (settore privato)
Produzione di beni e servizi non destinabili alla vendita	Amministrazioni pubbliche	Istituzioni senza scopo di lucro al servizio delle famiglie
Produzione di beni e servizi destinabili alla vendita	Società pubbliche	Società private

1.36 Per controllo si intende la capacità di determinare la politica generale o il programma di una unità istituzionale. Per una definizione più dettagliata di controllo si rinvia ai paragrafi da 2.35 a 2.39.

1.37 La distinzione tra beni e servizi destinabili alla vendita e non destinabili alla vendita e pertanto, per le entità del settore pubblico, la loro classificazione nel settore delle amministrazioni pubbliche o nel settore delle società sono determinate applicando la seguente regola:

Una attività è considerata attività di produzione di beni e servizi destinabili alla vendita se i relativi beni e servizi sono scambiati alle seguenti condizioni:

- 1) i venditori agiscono per massimizzare i loro profitti sul lungo periodo e a tale scopo vendono beni e servizi liberamente sul mercato a chiunque sia disposto a pagare il prezzo richiesto;
- 2) gli acquirenti agiscono per raggiungere la massima utilità date le loro risorse limitate, acquistando i prodotti che meglio soddisfano le loro esigenze al prezzo offerto;
- 3) si ha un mercato effettivo allorché i venditori e i compratori hanno accesso al mercato e dispongono di informazioni su di esso. Un mercato effettivo può operare anche se tali condizioni non sono pienamente soddisfatte.

(...)

1.57 Le unità istituzionali sono entità economiche che possono essere proprietarie di beni e attività, possono assumere passività, nonché esercitare attività economiche e intervenire in operazioni con altre unità per conto proprio. Ai fini del sistema SEC 2010 le unità istituzionali si raggruppano in cinque settori istituzionali nazionali che si escludono reciprocamente:

- a) società non finanziarie;
- b) società finanziarie;
- c) amministrazioni pubbliche;
- d) famiglie;
- e) istituzioni senza scopo di lucro al servizio delle famiglie.

I cinque settori costituiscono insieme il totale dell'economia nazionale. Ogni settore si suddivide inoltre in sottosettori. Il SEC 2010 prevede la compilazione di una serie completa di conti di flussi e di conti patrimoniali per ciascun settore e sottosettore, nonché per il totale dell'economia. Le unità non residenti possono interagire con questi cinque settori nazionali e sono indicate le interazioni tra questi settori e un sesto settore istituzionale: il settore del resto del mondo.

(...)).

6 Contenuto nel capitolo 2, intitolato «Unità e insiemi di unità», di tale allegato, il punto 2.12, il diagramma 2.1 nonché i punti 2.34, 2.39 e 2.130 sono formulati come segue:

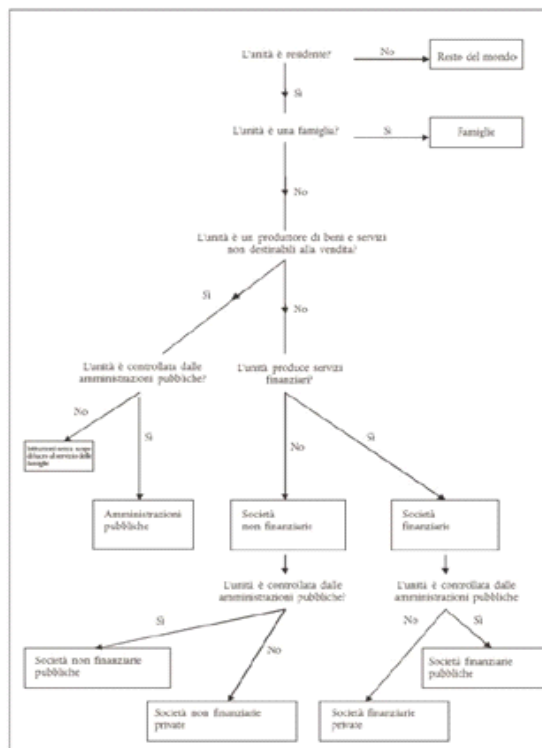
«2.12 *Definizione*: un'unità istituzionale è un'entità economica caratterizzata da autonomia di decisione nell'esercizio della propria funzione principale. Un'unità residente costituisce un'unità istituzionale nel territorio economico in cui ha il suo centro di interesse economico

prevalente se è dotata di autonomia decisionale e se dispone di una contabilità completa o è in grado di tenere una contabilità completa. Per essere dotata di autonomia decisionale nell'esercizio della propria funzione principale un'entità deve:

- a) avere il diritto di possedere a pieno titolo beni e attività e [poter] trasferire la proprietà di beni e attività mediante operazioni effettuate con altre unità istituzionali;
- b) poter prendere decisioni economiche ed esercitare attività economiche di cui ha la responsabilità giuridica;
- c) poter assumere a proprio nome passività e altri obblighi o impegni e stipulare contratti; nonché
- d) poter tenere una contabilità completa, comprensiva tanto di documenti contabili nei quali è registrata la totalità delle operazioni effettuate nel corso del periodo contabile, quanto di un bilancio delle attività e delle passività.

(...)

Gráfico 2.1 — L'attribuzione delle unità ai settori



(...)

- 2.34 Il grafico 2.1 illustra come le unità sono attribuite ai principali settori. Per determinare, sulla base del grafico, il settore di appartenenza di un'unità residente diversa da una famiglia è necessario verificare se essa è controllata o no da un'amministrazione pubblica e se si tratta di un produttore di beni e servizi destinabili alla vendita o di un produttore di beni e servizi non destinabili alla vendita.
- (...)
- 2.39 Per le istituzioni senza scopo di lucro riconosciute come entità giuridiche indipendenti i cinque indicatori di controllo da considerare sono i seguenti:
- a) nomina dei funzionari;
  - b) messa a disposizione di strumenti che consentano l'operatività;
  - c) accordi contrattuali;
  - d) grado di finanziamento;
  - e) grado di esposizione al rischio dell'amministrazione pubblica.
- Come nel caso delle società, un solo indicatore potrebbe essere talvolta sufficiente per stabilire il controllo, ma in altri casi più indicatori distinti possono collettivamente attestare il controllo.
- (...)
- 2.130 (...) Le istituzioni senza scopo di lucro al servizio delle famiglie che producono beni e servizi non destinabili alla vendita e che sono controllate dalle amministrazioni pubbliche sono classificate nel settore delle amministrazioni pubbliche.
- (...)».
- 7 L'allegato A, capitolo 3, punto 3.31, al regolamento n. 549/2013 così recita:
- «(...)
- Un'istituzione senza scopo di lucro privata è classificata nel settore delle istituzioni senza scopo di lucro al servizio delle famiglie se si configura come produttore di beni e servizi non destinabili alla vendita e non è controllata dalle amministrazioni pubbliche. Allorché sono controllate dalle amministrazioni pubbliche, le istituzioni senza scopo di lucro private sono classificate nel settore delle amministrazioni pubbliche.
- (...)».
- 8 Il capitolo 4, intitolato «Operazioni di distribuzione e di redistribuzione», di tale allegato contiene i punti 4.125 e 4.126, i quali prevedono quanto segue:
- «Trasferimenti correnti alle istituzioni senza scopo di lucro al servizio delle famiglie (D.751)*

- 4.125 Definizione: i trasferimenti correnti alle istituzioni senza scopo di lucro al servizio delle famiglie comprendono tutti i contributi volontari (diversi dai lasciti), le quote di associazione e l'assistenza finanziaria che tali istituzioni ricevono dalle famiglie (comprese le famiglie non residenti) e, in misura inferiore, da altre unità.
- 4.126 I trasferimenti correnti alle istituzioni senza scopo di lucro al servizio delle famiglie comprendono:
- a) le quote di associazione regolarmente versate dalle famiglie a sindacati e alle organizzazioni politiche, sportive, culturali, religiose e simili classificate nel settore delle istituzioni senza scopo di lucro al servizio delle famiglie;
- (...)».
- 9 Nel capitolo 20, dedicato ai conti delle amministrazioni pubbliche, del medesimo allegato figurano i punti 20.05, 20.13, 20.15, 20.17, 20.18, 20.29, 20.306, 20.309 e 20.310. Ai sensi di tali punti:
- «20.5 Il settore delle amministrazioni pubbliche (S.13) comprende tutte le unità delle amministrazioni pubbliche e tutte le istituzioni senza scopo di lucro che producono beni e servizi non destinabili alla vendita e sono controllate da unità delle amministrazioni pubbliche.  
(...)  
(...)
- 20.13 Le istituzioni senza scopo di lucro produttrici di beni e servizi non destinabili alla vendita e controllate da unità delle amministrazioni pubbliche costituiscono unità del settore delle amministrazioni pubbliche.  
(...)
- 20.15 Il controllo di un'istituzione senza scopo di lucro è definito come capacità di determinarne la politica generale o il programma. L'intervento pubblico in forma di regolamentazione generale applicabile a tutte le unità che svolgono la stessa attività non è rilevante per decidere se una singola unità sia controllata dall'amministrazione pubblica. Per stabilire se un'istituzione senza scopo di lucro sia controllata dall'amministrazione pubblica occorre considerare i cinque indicatori di controllo che seguono:
- a) nomina dei funzionari;
  - b) altre disposizioni come gli obblighi contenuti nello statuto dell'istituzione senza scopo di lucro;
  - c) accordi contrattuali;

- d) grado di finanziamento;
- e) esposizione al rischio.

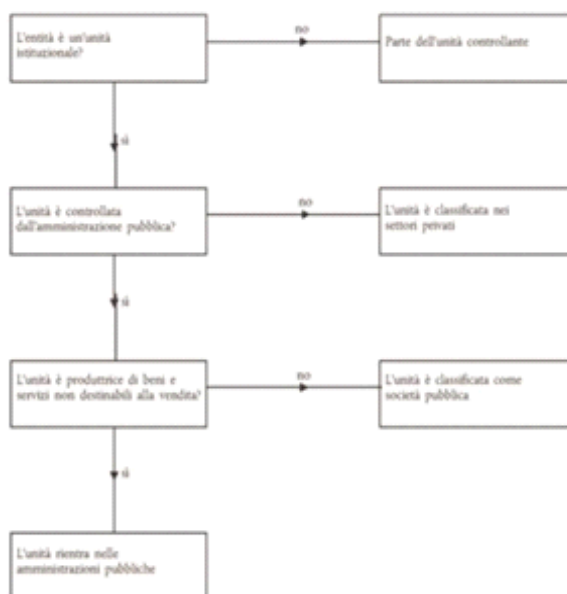
Un unico indicatore può essere sufficiente per stabilire il controllo. Tuttavia, se un'istituzione senza scopo di lucro finanziata principalmente dall'amministrazione pubblica conserva in misura significativa la capacità di determinare la sua politica o il suo programma lungo le linee definite dagli altri indicatori, non viene considerata controllata dall'amministrazione pubblica. Nella maggior parte dei casi l'esistenza del controllo sarà evidenziata da una serie di indicatori. Una decisione basata su questi indicatori implica, per sua natura, un giudizio soggettivo.

(...)

### Altre unità delle amministrazioni pubbliche

- 20.17 Può essere difficile decidere sulla classificazione dei produttori di beni e servizi che operano sotto l'influenza delle unità delle amministrazioni pubbliche. Le alternative sono di classificarli come amministrazioni pubbliche o, se soddisfino i criteri applicabili alle unità istituzionali, come società pubbliche. In questi casi, è utilizzato il seguente albero delle decisioni.

Grafico 20.1 – Albero delle decisioni



### Controllo pubblico

20.18 Il controllo su un'entità è la capacità di determinarne la politica generale o i programmi. (...)  
(...)

Test per la distinzione tra produttore di beni e servizi destinabili alla vendita o non destinabili alla vendita

20.29 (...)

La capacità di effettuare un'attività di produzione di beni e servizi destinabili alla vendita viene verificata in particolare mediante il normale criterio quantitativo (il criterio del 50%), basato sul rapporto tra vendite e costi di produzione (secondo la definizione di cui ai paragrafi 20.30 e 20.31). Per essere un produttore di beni e servizi destinabili alla vendita, l'unità pubblica deve coprire almeno il 50% dei suoi costi con le sue vendite per un periodo pluriennale continuativo.

(...)

20.306 Tutte le unità istituzionali comprese nel settore pubblico sono unità residenti controllate dalle amministrazioni pubbliche, o direttamente o indirettamente attraverso unità appartenenti al settore pubblico. Il controllo su un'entità è definito come la capacità di determinarne la politica generale. Questo aspetto viene illustrato più dettagliatamente nel seguito.

(...)

### Controllo del settore pubblico

20.309 Il controllo di un'unità del settore pubblico residente è definito come il potere di determinare la sua politica generale. Ciò può avvenire mediante i diritti diretti di una sola unità del settore pubblico o dei diritti collettivi di più di esse. Occorre considerare i seguenti indicatori di controllo:

- a) diritto di nomina, veto o revoca della maggioranza dei funzionari, membri del consiglio di amministrazione, ecc. Il diritto di nominare, revocare, approvare o di porre il veto sulla maggioranza dei membri dell'organo direttivo di un'entità è sufficiente a determinarne il controllo. Questi diritti possono essere detenuti direttamente da un'unità del settore pubblico, o indirettamente da varie unità del settore pubblico

- congiuntamente. Se la prima serie di nomine è controllata dal settore pubblico, ma le successive sostituzioni non sono soggette a tale controllo, l'entità resta nel settore pubblico fino al momento in cui le nomine della maggioranza degli amministratori non sono più controllate;
- b) diritto di nomina, veto o revoca di personale chiave. Se il controllo della politica generale è di fatto determinato da membri influenti del consiglio di amministrazione, quali l'amministratore delegato, il presidente e il direttore finanziario, acquistano maggiore rilevanza i poteri di nomina, veto o revoca di queste figure;
  - c) diritto di nomina, veto o revoca della maggioranza dei membri di comitati chiave dell'entità. Se fattori fondamentali della politica generale, quali la retribuzione del personale dirigente e la strategia aziendale, sono delegati a sottocomitati, il diritto di nomina, revoca o veto dei dirigenti di tali sottocomitati è determinante per il controllo;
  - d) proprietà della maggioranza delle partecipazioni con diritto di voto. Di norma, questo determina il controllo quando le decisioni sono prese in base al principio "un'azione, un voto". Le quote azionarie possono essere detenute direttamente o indirettamente, aggregando le quote azionarie detenute da tutte le unità del settore pubblico. Se le decisioni non vengono prese in base al principio "un'azione, un voto", occorre analizzare la situazione per verificare se il settore pubblico possiede la maggioranza dei voti;
  - e) diritti derivanti da quote azionarie e opzioni di diritto speciali. Queste cosiddette "golden shares" erano comuni un tempo nelle società privatizzate e sono presenti anche in alcune società a destinazione specifica. In alcuni casi conferiscono alle entità del settore pubblico alcuni diritti residui a tutela dei propri interessi; tali diritti possono essere permanenti o limitati nel tempo. L'esistenza di tali azioni non è di per sé un indicatore di controllo, ma deve essere oggetto di un'analisi dettagliata, in particolare per quanto riguarda le circostanze in cui i poteri indicati possono essere invocati. Se tali poteri influiscono sulla politica generale comune dell'entità, essi sono importanti per le decisioni relative alla classificazione. In altri casi si tratta di poteri speciali che possono conferire il diritto di controllare la politica generale in momenti di emergenza ecc., ma che sono giudicati irrilevanti se non influenzano la politica esistente, anche se, qualora vengano utilizzati, di norma determinano l'immediata riclassificazione. L'esistenza di un'opzione di acquisto di azioni

da parte di entità del settore pubblico in talune circostanze configura una situazione analoga ed è necessario valutare se il potere di esercitare l'opzione influenzi la politica generale dell'entità;

- f) diritti di controllo in virtù di accordi contrattuali. Se tutte le vendite di un'entità sono destinate a un'unica entità del settore pubblico, o a un gruppo di entità del settore pubblico, si può configurare un'influenza dominante che si può considerare controllo. La presenza di altri clienti, o la possibilità di avere altri clienti, indica che l'entità non è controllata da unità del settore pubblico. L'impossibilità di trattare con clienti del settore non pubblico a causa dell'influenza del settore pubblico è un indicatore del controllo del settore pubblico;
- g) diritti di controllo in virtù di accordi/autorizzazioni ad assumere prestiti. Spesso i prestatori impongono controlli come condizioni per la concessione di prestiti. Se nella concessione di prestiti, o per tutelarsi dall'esposizione al rischio derivante da una garanzia, il settore pubblico impone controlli più rigorosi di quanto proposto in genere da una banca a un'entità del settore privato, si configura un controllo. Il fatto che un'entità necessiti dell'autorizzazione del settore pubblico per assumere un prestito è un indicatore di controllo;
- h) controllo attraverso un'eccessiva regolamentazione. Quando la regolamentazione è talmente rigida da dettare di fatto la politica generale dell'impresa, si configura una forma di controllo. In alcuni casi può sussistere un forte coinvolgimento normativo delle autorità pubbliche, in particolare in settori quali i monopoli e i servizi pubblici privatizzati, dove è presente un elemento di servizio pubblico. È possibile un coinvolgimento normativo in aree importanti, come la determinazione dei prezzi, senza che un'entità ceda il controllo della politica generale. Allo stesso modo, la scelta di entrare o di operare in un ambiente fortemente regolamentato è un indicatore del fatto che l'entità non è soggetta a controllo;
- i) altro. Il controllo può derivare anche da poteri ai sensi di legge o da diritti contenuti nell'atto costitutivo di un'entità, come limitare le attività, gli obiettivi e gli aspetti operativi, approvare bilanci o impedire che l'entità modifichi l'atto costitutivo, si sciogla, approvi dividendi o ponga fine al rapporto con il settore pubblico. Un'entità finanziata completamente o quasi dal settore pubblico si considera controllata se i controlli sul flusso di finanziamenti sono abbastanza restrittivi da dettare la politica generale in tale campo.

20.310 Ciascuna classificazione deve essere giudicata a sé e alcuni degli indicatori citati possono non essere pertinenti nel singolo caso. Alcuni di essi, come quelli illustrati alle lettere a), c) e d) del paragrafo 20.309, sono sufficienti di per sé per stabilire il controllo. In altri casi, una serie di indicatori distinti possono indicare collettivamente una situazione di controllo.  
(...)).

### *Diritto italiano*

- 10 L'articolo 1 del decreto-legge del 19 agosto 2003, n. 220 (GURI n. 192 del 20 agosto 2003), convertito, con modificazioni, dall'articolo 1 della legge del 17 ottobre 2003, n. 208 (GURI n. 243 del 18 ottobre 2003), così dispone:  
«La Repubblica riconosce e favorisce l'autonomia dell'ordinamento sportivo nazionale, quale articolazione dell'ordinamento sportivo internazionale facente capo al Comitato olimpico internazionale. I rapporti tra l'ordinamento sportivo e l'ordinamento della Repubblica sono regolati in base al principio di autonomia, salvi i casi di rilevanza per l'ordinamento giuridico della Repubblica di situazioni soggettive connesse con l'ordinamento sportivo».
- 11 Il decreto legislativo del 23 luglio 1999, n. 242 (GURI n. 176 del 29 luglio 1999; in prosieguo: il «decreto legislativo n. 242/1999»), reca riordino del Comitato olimpico nazionale italiano (in prosieguo: il «CONI»). L'articolo 4, comma 2, di tale decreto legislativo è formulato come segue:  
«I rappresentanti delle federazioni [sportive nazionali], individuati nell'ambito degli sport olimpici, devono costituire la maggioranza dei votanti nel [CONI]».
- 12 L'articolo 15, commi da 1 a 6, del decreto legislativo n. 242/1999, relativo alle federazioni sportive nazionali e alle discipline sportive associate, enuncia quanto segue:
  1. Le federazioni sportive nazionali e le discipline sportive associate svolgono l'attività sportiva in armonia con le deliberazioni e gli indirizzi del [Comitato olimpico internazionale], delle federazioni internazionali e del CONI, anche in considerazione della valenza pubblicistica di specifiche tipologie di attività individuate nello statuto del CONI. Ad esse partecipano società ed associazioni sportive e, nei soli casi previsti dagli statuti delle federazioni sportive nazionali e delle discipline sportive associate in relazione alla particolare attività, anche singoli tesserati.
  2. Le federazioni sportive nazionali e le discipline sportive associate hanno natura di associazione con personalità giuridica di diritto privato. Esse non perseguono fini di lucro e sono soggette, per quanto non espressamente previsto nel presente decreto, alla disciplina del codice civile e delle relative disposizioni di attuazione.

3. I bilanci delle federazioni sportive nazionali e delle discipline sportive associate sono approvati annualmente dall'organo di amministrazione federale e sono sottoposti alla approvazione della Giunta nazionale del CONI. Nel caso di parere negativo dei revisori dei conti della Federazione o Disciplina associata o nel caso di mancata approvazione da parte della Giunta nazionale del CONI, dovrà essere convocata l'assemblea delle società e associazioni per deliberare sull'approvazione del bilancio.
  4. L'assemblea elettiva degli organi direttivi provvede all'approvazione dei bilanci programmatici di indirizzo dell'organo di amministrazione che saranno sottoposti alla verifica assembleare alla fine di ogni quadriennio e del mandato per i quali sono stati approvati.
  5. Le federazioni sportive nazionali e le discipline sportive associate sono riconosciute, ai fini sportivi, dal Consiglio nazionale.
  6. Il riconoscimento della personalità giuridica di diritto privato alle nuove federazioni sportive nazionali e discipline sportive associate è concesso a norma del decreto del Presidente della Repubblica del 10 febbraio 2000, n. 361, previo riconoscimento, ai fini sportivi, da parte del Consiglio nazionale».
- 13 L'articolo 16 del decreto legislativo n. 242/1999 prevede che:  
«Le federazioni sportive nazionali e le discipline sportive associate sono rette da norme statutarie e regolamentari sulla base del principio di democrazia interna, del principio di partecipazione all'attività sportiva da parte di chiunque in condizioni di parità e in armonia con l'ordinamento sportivo nazionale ed internazionale».
- 14 L'articolo 6 dello statuto del CONI, relativo al Consiglio nazionale del CONI, al comma 1 enuncia quanto segue:  
«Il Consiglio Nazionale, quale massimo organo rappresentativo dello sport italiano, opera per la diffusione dell'idea olimpica, assicura l'attività necessaria per la preparazione olimpica, disciplina e coordina l'attività sportiva nazionale e armonizza l'azione delle Federazioni Sportive Nazionali e delle Discipline sportive associate».
- 15 L'articolo 6, comma 3, dello statuto del CONI prevede quanto segue:  
«(...) Ai sensi della Regola 29, Punto 3, della Carta Olimpica, la maggioranza votante deve essere costituita dai voti espressi dai rappresentanti delle Federazioni Sportive Nazionali affiliate alle rispettive Federazioni Internazionali che gestiscono sport inclusi nel Programma dei Giochi Olimpici. (...)».
- 16 L'articolo 6, comma 4, dello statuto del CONI così recita:  
«Il Consiglio nazionale:  
(...)».

- b) stabilisce i principi fondamentali ai quali devono uniformarsi, allo scopo di ottenere il riconoscimento ai fini sportivi, gli statuti delle Federazioni Sportive Nazionali, delle Discipline sportive associate, degli Enti di promozione sportiva, delle Associazioni benemerite, delle associazioni e società sportive, ed emana il Codice di giustizia sportiva, che deve essere osservato da tutte le Federazioni sportive nazionali e le Discipline sportive associate;
- c) delibera in ordine ai provvedimenti di riconoscimento, ai fini sportivi, delle Federazioni sportive nazionali, delle Discipline sportive associate, degli Enti di promozione sportiva, delle Associazioni benemerite, sulla base dei requisiti fissati dallo Statuto, tenendo conto a tal fine anche della rappresentanza e del carattere olimpico dello sport, dell'eventuale riconoscimento del [Comitato internazionale olimpico] e della tradizione sportiva della disciplina;
- (...)
- e) stabilisce i criteri e le modalità per l'esercizio dei controlli del CONI sulle Federazioni sportive nazionali, sulle Discipline sportive associate e, per gli ambiti sportivi, sugli Enti di promozione sportiva riconosciuti;
- e1) stabilisce, allo scopo di garantire il regolare svolgimento dei campionati sportivi, i criteri e le modalità dei controlli da parte delle Federazioni sulle società sportive [associate] e del controllo sostitutivo del CONI in caso di verificata inadeguatezza dei controlli da parte delle Federazioni sportive nazionali;
- (...)
- f1) delibera, su proposta della Giunta Nazionale, il commissariamento delle Federazioni sportive nazionali e delle Discipline sportive associate, in caso di gravi irregolarità nella gestione o di gravi violazioni nell'ordinamento sportivo da parte degli organi direttivi, ovvero in caso di constatata impossibilità di funzionamento dei medesimi, o nel caso che non siano garantiti il regolare avvio e svolgimento delle competizioni sportive nazionali;
- (...))».

17 L'articolo 7, comma 1, dello statuto del CONI, relativo alla giunta nazionale del CONI, così dispone:

«La Giunta Nazionale è l'organo di indirizzo, esecuzione e controllo dell'attività amministrativa del CONI; esercita il controllo sulle Federazioni sportive nazionali e Discipline sportive associate – e, attraverso queste, sulle loro articolazioni interne – e sugli Enti di promozione sportiva».

18 L'articolo 7, comma 5, dello statuto del CONI è del seguente tenore:

«La Giunta Nazionale:

(...)

e) esercita, sulla base di criteri e modalità stabiliti dal Consiglio Nazionale, il controllo sulle Federazioni sportive nazionali in merito agli aspetti di rilevanza

pubblicistica e, in particolare, in merito al regolare svolgimento delle competizioni, alla preparazione olimpica, all'attività sportiva di alto livello e all'utilizzazione dei contributi finanziari erogati e stabilisce i criteri per assegnare i contributi finanziari alle Federazioni stesse;

(...)

f) propone al Consiglio Nazionale il commissariamento delle Federazioni sportive nazionali o delle Discipline sportive associate, in caso di accertate gravi irregolarità nella gestione o di gravi violazioni dell'ordinamento sportivo da parte degli organi direttivi ovvero in caso di constatata impossibilità di funzionamento dei medesimi o nel caso in cui non siano stati adottati, da parte delle Federazioni sportive nazionali, gli adempimenti regolamentari o il commissariamento ad acta delle articolazioni interne competenti, al fine di garantire il regolare avvio o svolgimento delle competizioni sportive nazionali;

(...)

g2) approva il bilancio di previsione con i connessi programmi di attività e il bilancio consuntivo delle Federazioni sportive nazionali e delle Discipline sportive associate;

(...)

h1) nomina i revisori dei conti in rappresentanza del CONI nelle Federazioni sportive nazionali e nelle Discipline sportive associate e nei Comitati regionali del CONI;

(...)

l) approva, ai fini sportivi, gli statuti, i regolamenti per l'attuazione dello statuto, i regolamenti di giustizia sportiva e i regolamenti antidoping delle Federazioni sportive nazionali e delle Discipline sportive associate, valutandone la conformità alla legge, allo Statuto del CONI, ai principi fondamentali, agli indirizzi e ai criteri deliberati dal Consiglio Nazionale, rinviandoli eventualmente entro il termine di novanta giorni alle Federazioni sportive nazionali ed alle Discipline sportive associate per le opportune modifiche;

(...)».

- 19 Ai sensi dell'articolo 20, comma 4, dello statuto del CONI:  
«Le Federazioni sportive nazionali svolgono l'attività sportiva e le relative attività di promozione, in armonia con le deliberazioni e gli indirizzi del [Comitato internazionale olimpico] e del CONI, anche in considerazione della rilevanza pubblicistica di specifici aspetti di tale attività. Nell'ambito dell'ordinamento sportivo, alle Federazioni sportive nazionali è riconosciuta l'autonomia tecnica, organizzativa e di gestione, sotto la vigilanza del CONI».

## Procedimenti principali e questioni pregiudiziali

- 20 In Italia, la FIG e la FISE sono federazioni sportive nazionali organizzate sotto forma di associazioni senza scopo di lucro dotate di personalità giuridica. Si tratta di persone giuridiche di diritto privato soggette, in linea di principio, alle disposizioni del codice civile italiano.
- 21 Con decisione pubblicata nella Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana il 30 settembre 2016, l'ISTAT ha inserito la FIG e la FISE nell'elenco ISTAT 2016.
- 22 Facendo applicazione, a tal fine, delle disposizioni del SEC 2010, l'ISTAT ha innanzi tutto considerato che queste due federazioni erano, in virtù del test «market – non market», previsto, in particolare, nell'allegato A, punto 20.29, al regolamento n. 549/2013, unità istituzionali che producono beni e servizi non destinabili alla vendita (in prosieguo, anche: le «unità produttrici per fini non commerciali»). Per determinare se dette unità dovessero essere classificate, in applicazione dell'allegato A, punti 2.130 e 3.31, a tale regolamento, nel settore delle istituzioni senza scopo di lucro al servizio delle famiglie o in quello delle amministrazioni pubbliche, l'ISTAT ha verificato se la FIG e la FISE fossero controllate da un'amministrazione pubblica.
- 23 L'ISTAT ha concluso che tale ipotesi ricorresse nel caso delle due federazioni menzionate in quanto, benché dotate di una certa autonomia decisionale, esse non possedevano piena capacità di autodeterminazione, tenuto conto del carattere sostanziale del controllo esercitato dal CONI sulla loro gestione. Detta influenza significativa sarebbe rivelata da un certo numero di indizi, tra cui il potere del CONI di riconoscere le federazioni ai fini sportivi, di approvarne gli statuti, il bilancio di previsione e il bilancio consuntivo, di controllare le federazioni in merito agli aspetti di rilevanza pubblicistica (gare, preparazione olimpica, ecc.) e il potere di commissariamento delle federazioni sportive nazionali in presenza di gravi irregolarità. Analogamente, l'ISTAT ha ritenuto che le quote associative degli associati alla FIG e alla FISE dovessero essere considerate come un aiuto pubblico parafiscale e che le menzionate federazioni beneficiassero inoltre di un finanziamento pubblico da parte del CONI, stabile nel tempo e accompagnato da uno stringente controllo da parte di quest'ultimo.
- 24 La FIG e la FISE hanno entrambe proposto, rispettivamente il 29 novembre e il 7 dicembre 2016, un ricorso dinanzi al giudice del rinvio, la Corte dei conti (Italia), diretto all'annullamento della decisione dell'ISTAT di inserirle nell'elenco ISTAT 2016. Esse ritengono in particolare che l'ISTAT abbia erroneamente applicato le disposizioni del SEC 2010 e che a torto abbia

considerato che esse erano soggette ad un controllo pubblico esercitato dal CONI.

- 25 Dopo aver constatato che le attività tanto della FIG quanto della FISE sono prive di carattere commerciale e che tali federazioni sono istituzioni senza scopo di lucro, ai sensi del SEC 2010, il giudice del rinvio fa presente che le parti nei procedimenti principali discordano sull'interpretazione della nozione di «controllo pubblico» e, in particolare, quanto a tre dei criteri che occorre prendere in considerazione, conformemente all'allegato A, punto 20.15, al regolamento n. 549/2013, per determinare se una federazione sportiva, in quanto istituzione senza scopo di lucro, debba essere considerata soggetta a un controllo pubblico e come rientrante in tal modo nel settore delle amministrazioni pubbliche.
- 26 Per quanto riguarda, anzitutto, il criterio negativo, contenuto nella seconda frase del punto succitato, stando al quale «[l']intervento pubblico in forma di regolamentazione generale applicabile a tutte le unità che svolgono la stessa attività» non è rilevante per ritenere che l'amministrazione pubblica eserciti il suo controllo su un'unità istituzionale, il giudice del rinvio rileva che tale espressione potrebbe essere intesa in senso ampio e inglobare, nei procedimenti principali, tanto il potere del CONI di emanare indirizzi relativi all'esercizio dell'attività sportiva quanto quello di riconoscere le federazioni ai fini sportivi. Qualora dovessero essere qualificati come «intervento pubblico in forma di regolamentazione generale», i poteri in parola non sarebbero rilevanti per decidere che il CONI esercita un controllo sulla FIG e sulla FISE.
- 27 Per quanto riguarda, poi, il criterio secondo cui il controllo di una istituzione senza scopo di lucro da parte di una pubblica amministrazione è definito come «la capacità [dell'amministrazione] di determinarne la politica generale o il programma», il giudice del rinvio rileva che l'espressione menzionata può essere intesa in due modi diversi. Il controllo potrebbe, secondo una prima interpretazione, essere inteso, come risulterebbe dallo spirito dell'allegato A, punti 1.36 e 20.15, al regolamento n. 549/2013, come la capacità dell'amministrazione pubblica di determinare la politica generale o il programma dell'unità istituzionale, vale a dire la capacità di dirigere, vincolare e condizionare la complessiva gestione concreta di tale unità, ad eccezione dei poteri di mera vigilanza formale ed esterna. In base ad una seconda interpretazione, il controllo sarebbe inteso in senso ampio includendo i poteri di vigilanza formale ed esterna, come i poteri di approvazione dei bilanci, di nomina dei revisori contabili o di approvazione dello statuto.

- 28 Per quanto riguarda, infine, il criterio relativo al «grado di finanziamento» di cui all'allegato A, punto 20.15, lettera d), al regolamento n. 549/2013, il giudice del rinvio rileva che sia la FIG che la FISE sono finanziate nella misura del 30% circa dal CONI, mentre le quote associative degli aderenti a tali federazioni rappresentano oltre il 50% delle entrate di ciascuna di esse. In simili circostanze, il giudice del rinvio si chiede se dette quote associative possano o meno essere prese in considerazione nell'ambito del criterio relativo al finanziamento e se esse debbano essere considerate come fonti di finanziamento pubblico o privato.
- 29 A tal riguardo, il giudice del rinvio considera che le quote associative degli aderenti alle federazioni interessate dovrebbero poter essere prese in considerazione nell'ambito della valutazione del grado di finanziamento, ma che occorre qualificarle, sotto detto profilo, come «*versament[i] privatistic[i]* di natura non sinallagmatica», che non possono essere assimilati a entrate da finanziamento pubblico. Il giudice del rinvio osserva che, se tali quote dovessero essere considerate come «finanziamenti di natura pubblicistica aventi natura parafiscale», sulla base del rilievo che si tratterebbe, come sostiene l'ISTAT, di trasferimenti pubblici che costituiscono un flusso di finanziamento che il CONI assicura a ciascuna federazione, ciò equivarrebbe ad introdurre un indicatore di controllo non contemplato dal SEC 2010. Secondo detto giudice, se la sua interpretazione dovesse essere accolta, sarebbe possibile ritenere che la FIG e la FISE abbiano sviluppato, grazie ai contributi privatistici dei loro associati, una rilevante capacità di autofinanziamento che consentirebbe loro di determinare la loro politica generale o il loro programma in misura significativa e che escluderebbe quindi qualsiasi controllo pubblico del CONI, nonostante il loro finanziamento da parte di quest'ultimo pari al 30%.
- 30 In tale contesto, la Corte dei conti (Italia) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se il concetto di “intervento pubblico in forma di regolamentazione generale applicabile a tutte le unità che svolgono la stessa attività” di cui all'allegato A, punto 20.15,] del regolamento [n.] 549/2013 (...) debba intendersi in senso ampio come comprensivo anche dei poteri di indirizzo di natura sportiva (c.d. *soft law*) e dei poteri di riconoscimento, previsti dalla legge, ai fini dell'acquisto della personalità giuridica e dell'operatività nel settore dello sport, poteri entrambi generalmente riferibili a tutte le Federazioni sportive nazionali italiane;
- 2) se l'indicatore generale del controllo di cui all'allegato A, punto 20.15,] del regolamento [n.] 549/2013 (...) (“la capacità di determinare la politica generale o il programma di una unità istituzionale”) debba essere inteso in senso sostanziale quale capacità di dirigere, vincolare e condizionare l'attività

gestionale dell'ente non lucrativo, ovvero se possa essere inteso in senso atecnico come comprensivo anche di poteri di vigilanza esterna diversi da quelli definiti dagli indicatori specifici del controllo di cui all'[allegato A, punto 20.15] (quali ad esempio poteri di approvazione dei bilanci, di nomina dei revisori, di approvazione di statuti e di talune tipologie di regolamenti, di indirizzo sportivo o riconoscimento a fini sportivi);

3) se, in base al combinato disposto [dell'allegato A, punto 20.15, 4.125 e 4.126] del regolamento [n.] 549/2013 (...), possa tenersi conto delle quote associative ai fini del giudizio sull'esistenza o meno del controllo pubblico, specificando se un elevato importo delle predette quote, unitamente alle altre entrate proprie, possa attestare, alla luce delle specificità della fattispecie concreta, la presenza di una significativa capacità di autodeterminazione dell'ente non lucrativo».

## SULLE QUESTIONI PREGIUDIZIALI

### *Osservazioni preliminari*

- 31 I procedimenti principali vertono sul punto se due unità istituzionali italiane, produttrici di beni e servizi non destinabili alla vendita, organizzate in forma di istituzione senza scopo di lucro, vale a dire la FIG e la FISE, debbano essere considerate controllate, o meno, da una amministrazione pubblica, ossia il CONI, ai fini della loro classificazione o nel settore delle amministrazioni pubbliche o nel settore delle istituzioni senza scopo di lucro al servizio delle famiglie, conformemente alle norme del SEC 2010.
- 32 Come risulta dai considerando 1 e 3 nonché dall'allegato A, punti 1.01 e 1.19, del regolamento n. 549/2013, il SEC 2010 istituisce un quadro di riferimento destinato, ai fini sia dei cittadini dell'Unione sia dell'Unione stessa, all'elaborazione dei conti degli Stati membri. Tale elaborazione deve essere effettuata sulla base di principi unici e non diversamente interpretabili, in modo da consentire di ottenere risultati comparabili.
- 33 Ai fini contabili del SEC 2010, ogni unità istituzionale, definita, sostanzialmente, all'allegato A, punti 1.57 e 2.12, al regolamento n. 549/2013 come un'entità economica caratterizzata da autonomia di decisione nell'esercizio della propria funzione principale, deve essere collegata a uno dei sei settori principali indicati nell'allegato A, punto 1.34, a tale regolamento, vale a dire alle famiglie, alle amministrazioni pubbliche, alle società finanziarie, alle società non finanziarie, alle istituzioni senza scopo di lucro al servizio delle famiglie o al resto del mondo.

- 34 Al fine di determinare il settore cui è attribuita un'unità istituzionale residente che non sia una famiglia, come un'istituzione senza scopo di lucro, occorre verificare se si tratti di un produttore di beni e servizi destinabili alla vendita o non destinabili alla vendita (in prosieguo: «produttore per fini commerciali o per fini non commerciali»), in modo da distinguere gli enti che devono essere classificati fra le società da quelle che non devono esserlo. Per quanto riguarda le unità produttrici per fini non commerciali, occorre stabilire se queste ultime siano controllate da una pubblica amministrazione o meno. In caso affermativo, l'unità per fini non commerciali sarà classificata nel settore delle pubbliche amministrazioni mentre, in caso negativo, essa sarà classificata tra le istituzioni senza scopo di lucro al servizio delle famiglie. Tale metodo di classificazione risulta in particolare dal combinato disposto dei punti 1.35, 2.34, 2.130, 3.31, 20.05, 20.13 e 20.17 dell'allegato A al regolamento n. 549/2013.
- 35 La nozione generale di «controllo» è definita in modo analogo ai punti 1.36, 20.15, 20.18, 20.306 e 20.309 dell'allegato A al regolamento n. 549/2013 come la capacità di determinare la politica generale o il programma di un'unità o di un'entità. Il punto 20.309 di tale allegato, che rientra nella parte del capitolo 20 dello stesso dedicata al settore pubblico, di cui fanno parte, segnatamente, le amministrazioni pubbliche e le unità e gli enti che esse controllano, menziona nove indicatori generali di controllo che consentono di stabilire se un'unità residente possa essere considerata controllata da una pubblica amministrazione ai fini della sua classificazione nel settore pubblico, fermo restando che, in forza del punto 20.310 del suddetto allegato, alcuni degli indicatori in parola possono non essere rilevanti nel singolo caso.
- 36 Occorre rilevare a tal riguardo che la definizione della nozione di «controllo di un'unità residente del settore pubblico», di cui all'allegato A, punto 20.309, al regolamento n. 549/2013, è destinata ad essere applicata a qualsiasi unità istituzionale, indipendentemente dalla sua forma giuridica.
- 37 L'allegato A, punto 20.15, al regolamento n. 549/2013 riguarda più specificamente la questione del controllo delle istituzioni senza scopo di lucro da parte delle amministrazioni pubbliche. Ai sensi dell'allegato A, punto 20.15, prima frase, a detto regolamento, «[i]l controllo di una istituzione senza scopo di lucro è definito come la capacità di determinarne la politica generale o il programma». Pur precisando che il solo intervento pubblico in forma di regolamentazione generale applicabile a tutte le unità che svolgono la stessa attività non consente di concludere nel senso dell'esistenza di un controllo, tale disposizione enuncia cinque indicatori di controllo da prendere in considerazione per stabilire se una istituzione senza scopo di lucro sia soggetta

a controllo pubblico. Questi cinque indicatori sono ricompresi anche nell'allegato A, punto 2.39, al regolamento n. 549/2013 con alcune varianti redazionali in funzione delle versioni linguistiche. Si deve considerare che, tenuto conto del fatto che affrontano la stessa questione e perseguono lo stesso obiettivo, vale a dire precisare gli indicatori di controllo applicabili alle istituzioni senza scopo di lucro, i punti 2.39 e 20.15 di tale allegato devono, nonostante tali varianti redazionali, essere interpretati reciprocamente ed essere considerati come costituenti una sola e unica disposizione.

- 38 Inoltre, occorre constatare che, quando l'allegato A, punto 20.309, al regolamento n. 549/2013 definisce la nozione di controllo al fine di determinare i profili del settore pubblico in generale, e quando la disposizione unica dei punti 2.39 e 20.15 definisce questa stessa nozione al fine di distinguere le istituzioni senza scopo di lucro che rientrano nel settore pubblico da quelle che non vi rientrano, le due definizioni menzionate perseguono parimenti la stessa finalità e possono quindi applicarsi, per quanto riguarda le istituzioni senza scopo di lucro, agli stessi enti. Si deve quindi ritenere che tali due disposizioni siano complementari e, quindi, da applicare congiuntamente ed in modo armonizzato per determinare se un'unità rientri nel settore pubblico o nel settore privato e, pertanto, riguardo ad un'istituzione senza scopo di lucro, se quest'ultima rientri nel settore delle amministrazioni pubbliche, conformemente al combinato disposto dei punti 3.31 e 20.13 dell'allegato A al regolamento n. 549/2013, oppure se costituisca un'istituzione senza scopo di lucro al servizio delle famiglie.
- 39 Ai fini dell'esame delle questioni pregiudiziali, occorre quindi procedere ad un'analisi della disposizione contenuta ai punti 2.39 e 20.15 dell'allegato A al regolamento n. 549/2013, la quale si applica più in particolare alle istituzioni senza scopo di lucro, completando altresì tale analisi facendo riferimento alla disposizione generalmente applicabile, di cui al punto 20.309 del medesimo allegato.

### *Sulla prima questione*

- 40 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, quale interpretazione occorra dare alla nozione di «intervento pubblico in forma di regolamentazione generale applicabile a tutte le unità che svolgono la stessa attività», di cui all'allegato A, punto 20.15, al regolamento n. 549/2013.
- 41 Il giudice del rinvio si interroga sull'interpretazione di tale nozione in particolare alla luce del potere del CONI di riconoscere federazioni nazionali a fini sportivi e di adottare, nei loro confronti, indirizzi relativi all'esercizio dell'attività sportiva dalle medesime disciplinata.

- 42 Ai sensi dell'allegato A, punto 20.15, seconda frase, al regolamento n. 549/2013, «[l]’intervento pubblico in forma di regolamentazione generale applicabile a tutte le unità che svolgono la stessa attività non è rilevante per decidere se una singola unità sia controllata dall’amministrazione pubblica».
- 43 Dalla formulazione di tale disposizione risulta che quest’ultima mira a sottrarre alla nozione di «controllo» qualsiasi intervento di un’unità del settore pubblico che abbia lo scopo di adottare o applicare una disciplina volta ad assoggettare indistintamente e uniformemente il complesso delle unità del settore di attività interessato a regole globali, ampie e astratte o ad orientamenti generali.
- 44 Occorre anzitutto rilevare che, nei procedimenti principali, l’articolo 16 del decreto legislativo n. 242/1999, il quale dispone che le federazioni sportive nazionali sono rette da norme statutarie e regolamentari sulla base del principio di democrazia interna, del principio di partecipazione all’attività sportiva da parte di chiunque in condizioni di parità e in armonia con l’ordinamento sportivo nazionale ed internazionale, costituisce un siffatto intervento pubblico in forma di regolamentazione generale, ai sensi dell'allegato A, punto 20.15, seconda frase, al regolamento n. 549/2013, che non è rilevante al fine di decidere se l’amministrazione pubblica eserciti il suo controllo su una singola unità.
- 45 Quanto alla portata dell’esclusione enunciata da tale disposizione, occorre interpretarla alla luce degli indicatori di controllo specifici previsti da detta disposizione nonché delle altre disposizioni pertinenti dell'allegato A al regolamento n. 549/2013, più specificamente quella di cui al punto 20.309 dell'allegato in parola, menzionata al punto 38 della presente sentenza.
- 46 Orbene, da un lato, l’indicatore di controllo relativo alla «messa a disposizione di strumenti che consentano l’operatività» e alle «altre disposizioni come gli obblighi contenuti nello statuto dell’istituzione senza scopo di lucro», di cui rispettivamente al punto 2.39, lettera b), e al punto 20.15, lettera b), dell'allegato A al regolamento n. 549/2013, in combinato disposto con la parte corrispondente del punto 20.309, lettera i), di tale allegato, parimenti applicabile alle istituzioni senza scopo di lucro, consente di stabilire la possibilità dell’esistenza di un controllo quando una disposizione legislativa o regolamentare, che disciplina direttamente o indirettamente l’istituzione senza scopo di lucro interessata o l’atto costitutivo della medesima, preveda poteri o diritti regolamentari a beneficio di un’amministrazione pubblica, attribuisca a quest’ultima competenze giuridiche o imponga obblighi all’istituzione senza scopo di lucro nei confronti di tale amministrazione, cosicché la politica generale o il programma di detta istituzione senza scopo di lucro ne risultano determinati.

- 47 In particolare, occorre constatare che siffatto indicatore consente di stabilire la possibilità dell'esistenza di un controllo quando una disposizione legislativa o regolamentare, che disciplina direttamente o indirettamente le istituzioni senza scopo di lucro di uno stesso settore di attività o talune di dette istituzioni, attribuisce a un'amministrazione pubblica la competenza di emanare o applicare una regolamentazione che, indipendentemente dal suo carattere generale o dettagliato, sia idonea ad esercitare un'influenza determinante sulla politica generale o sul programma delle istituzioni senza scopo di lucro interessate o obblighi queste ultime a rispettare tale regolamentazione.
- 48 Dall'altro lato, occorre rilevare che l'allegato A, punto 20.309, lettera h), al regolamento n. 549/2013 disciplina l'aspetto del «controllo attraverso un'eccessiva regolamentazione». Ai sensi di tale disposizione, «[q]uando la regolamentazione è talmente rigida da dettare di fatto la politica generale dell'impresa, si configura una forma di controllo», «[potendo] sussistere un forte coinvolgimento normativo delle autorità pubbliche» in alcuni casi. Dalla suddetta disposizione risulta altresì che un coinvolgimento normativo il quale, indipendentemente dal suo carattere generale o dettagliato, fosse talmente invasivo da dettare, di fatto, la politica generale o il programma di un'unità, o addirittura del complesso delle unità, di uno stesso settore di attività può costituire un indizio di controllo.
- 49 Emerge dalle considerazioni che precedono che spetta al giudice del rinvio verificare se, nell'ambito del suo potere di riconoscere federazioni nazionali ai fini sportivi, quali la FIG e la FISE, e quello di adottare nei loro confronti indirizzi relativi all'esercizio dell'attività sportiva dalle medesime disciplinata, il CONI, da un lato, stabilisca o applichi una regolamentazione volta ad assoggettare indistintamente e uniformemente tutte le federazioni sportive nazionali a regole globali, ampie ed astratte, o ad orientamenti generali e, dall'altro, non intervenga in modo eccessivo, tramite una regolamentazione, dettando, di fatto, la politica generale o il programma delle menzionate federazioni o di alcune delle menzionate federazioni. Se una simile ipotesi ricorresse, tali poteri non sarebbero rilevanti al fine di determinare la sussistenza di un controllo sulla FIG e sulla FISE.
- 50 Nelle sue osservazioni scritte nonché in udienza dinanzi alla Corte, la Commissione europea ha sostenuto che il potere del CONI di riconoscere le federazioni nazionali ai fini sportivi ha l'effetto di creare una situazione di monopolio di fatto nel settore relativo alla disciplina sportiva di cui trattasi, dato che, una volta riconosciute ai fini sportivi, tali federazioni agiscono in posizione monopolistica nel settore sportivo considerato. La Commissione ne deduce che il potere di riconoscimento del CONI non possa rientrare nel concetto di «intervento pubblico sotto forma di regolamentazione generale»,

ai sensi dell'allegato A, punto 20.15, seconda frase, al regolamento n. 549/2013. Peraltro, la Commissione considera che, manifestandosi in un settore monopolistico, il potere del CONI di adottare nei confronti delle federazioni sportive nazionali indirizzi relativi all'esercizio dell'attività sportiva assurge a forma di «controllo pubblico», ai sensi dell'allegato A, punto 20.309, lettera h), a tale regolamento, vale a dire quella di un «forte coinvolgimento normativo» in un settore monopolistico.

- 51 A tale riguardo occorre rilevare che, ai sensi dell'allegato A, punto 20.309, lettera h), al regolamento n. 549/2013, «[i]n alcuni casi può sussistere un forte coinvolgimento normativo delle autorità pubbliche, in particolare in settori quali i monopoli e i servizi pubblici privatizzati, dove è presente un elemento di servizio pubblico». La disposizione richiamata considera quindi, tra l'altro, il caso in cui le autorità pubbliche intervengano in forma regolamentare, nell'ambito di un'attività di monopolio esercitata dall'ente al cui riguardo si pone la questione del controllo pubblico.
- 52 Nel caso di specie, si deve osservare che, in linea di principio e fatta salva la verifica da parte del giudice del rinvio, il potere di riconoscimento del CONI può costituire un intervento pubblico in forma di regolamentazione generale, ai sensi della definizione ricordata al punto 43 della presente sentenza. Da un lato, infatti, il CONI applica una regolamentazione generale applicabile a qualsiasi ente che intenda ottenere il «riconoscimento ai fini sportivi», vale a dire l'articolo 15, commi 5 e 6, del decreto legislativo n. 242/1999, e, dall'altro, il riconoscimento da parte del CONI costituisce soltanto una fase preliminare, considerato che tutte le federazioni sportive nazionali sono riconosciute uniformemente secondo le modalità e le condizioni stabilite dalla normativa italiana in vigore, nel caso di specie il decreto del Presidente della Repubblica del 10 febbraio 2000, n. 361. Il fatto che le federazioni sportive nazionali detengano, in seguito al loro riconoscimento, una posizione di monopolio nella disciplina sportiva di cui si occupano, nel senso che la pratica sportiva nella sua dimensione pubblica, vale a dire la sua pratica in un contesto formalizzato, ufficiale o rappresentativo, è soggetta alla loro esclusiva autorità, è un elemento irrilevante alla luce della definizione accolta al punto 43 della presente sentenza. Infatti, la creazione di una simile posizione di monopolio per quanto riguarda la dimensione pubblica della pratica di uno sport non rientra nel potere di riconoscimento in quanto tale né, pertanto, dell'intervento pubblico, ma è soltanto una conseguenza che deriva automaticamente dall'esercizio di detto potere e di detto intervento, dal momento che il fatto di affidare l'onere di tale dimensione di uno sport ad un certo ente implica necessariamente che quest'ultimo disponga di un monopolio del genere, di portata ben determinata.

- 53 Ciò posto, spetta tuttavia al giudice del rinvio sincerarsi che, tenuto conto del monopolio di fatto che sembrano detenere le federazioni sportive nazionali nelle discipline sportive di cui rispettivamente si occupano, il CONI non disponga in seguito, segnatamente per effetto del suo potere di adottare nei confronti delle federazioni sportive nazionali indirizzi relativi all'esercizio dell'attività sportiva, di un «forte coinvolgimento normativo», ai sensi degli indicatori di controllo di cui all'allegato A, punto 2.39, lettera b), punto 20.15, lettera b), e punto 20.309, lettera h), al regolamento n. 549/2013, che gli consenta di dettare, di fatto, la politica generale o il programma di tali federazioni.
- 54 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che la nozione di «intervento pubblico in forma di regolamentazione generale applicabile a tutte le unità che svolgono la stessa attività», di cui all'allegato A, punto 20.15, seconda frase, al regolamento n. 549/2013, deve essere interpretata nel senso che essa comprende qualsiasi intervento di un'unità del settore pubblico, che stabilisce o applica una regolamentazione volta ad assoggettare indistintamente e uniformemente il complesso delle unità del settore di attività interessato a norme globali, ampie e astratte o ad orientamenti generali, senza che una siffatta regolamentazione possa, per la sua natura o per il suo carattere segnatamente «eccessivo», ai sensi dell'allegato A, punto 20.309, lettera h), al regolamento n. 549/2013, dettare, di fatto, la politica generale o il programma delle unità del settore di attività interessato.

### *Sulla seconda questione*

- 55 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio si interroga sull'interpretazione che occorre dare alla nozione di «capacità di determinar[e] la politica generale o il programma» di un'istituzione senza scopo di lucro, ai sensi dell'allegato A, punto 20.15, prima frase, al regolamento n. 549/2013.
- 56 Più precisamente, il giudice del rinvio desidera sapere quale interpretazione di tale nozione debba essere accolta con riferimento a diversi poteri di cui è dotata un'unità del settore pubblico, come il CONI, nei confronti delle federazioni sportive nazionali. Detto giudice, in proposito, fa presente di essere incline a ritenere che la nozione di «capacità di determinar[e] la politica generale o il programma» di un'unità istituzionale, quale un'istituzione senza scopo di lucro, dovrebbe essere intesa come la capacità dell'amministrazione pubblica «di dirigere, vincolare e condizionare la complessiva gestione concreta dell'unità istituzionale. Il controllo esisterebbe, quindi, esclusivamente in presenza di una effettiva e concreta capacità intrusiva dell'ente pubblico (...) nella gestione dell'ente controllato».

- 57 Come ricordato al punto 37 della presente sentenza, l'allegato A, punto 20.15, prima frase, al regolamento n. 549/2013 dispone che «[i]l controllo di un'istituzione senza scopo di lucro è definito come la capacità di determinarne la politica generale o il programma». Il punto 2.39 e il punto 20.15, terza frase, dell'allegato A al regolamento in parola menzionano cinque indicatori di controllo che occorre prendere in considerazione per stabilire se un'istituzione senza scopo di lucro sia soggetta a controllo pubblico.
- 58 A tal riguardo, occorre rilevare che dalla formulazione dell'allegato A, punto 20.15, quinta frase, al regolamento n. 549/2013, la quale fa riferimento alla capacità di determinare in misura significativa la politica generale o il programma delle istituzioni senza scopo di lucro, risulta che la nozione di «capacità» non deve essere intesa in senso restrittivo e formale ma, al pari di quanto indicato dal giudice del rinvio, deve essere intesa nel senso generale di «capacità», «possibilità» o «facoltà». Siffatta interpretazione è peraltro avvalorata da diverse versioni linguistiche dei punti dell'allegato A al regolamento n. 549/2013 relativi alla definizione della nozione di «controllo», che utilizzano alternativamente e indifferentemente i termini «capacità» [come le versioni in lingua spagnola («capacidad»), tedesca («Fähigkeit»), inglese («ability»), italiana o francese («capacité») del punto 1.36], di «facoltà» [come la versione in lingua neerlandese («vermogen») dei punti 20.306 e 20.310], di «abilità» [come la versione in lingua rumena («abilitatea») dei punti 20.306 e 20.310] o di «possibilità» [come la versione in lingua tedesca («Möglichkeit») del punto 20.310].
- 59 L'interpretazione accolta al punto precedente della presente sentenza risulta parimenti dall'obiettivo sotteso all'allegato A, punto 20.15, prima frase, al regolamento di cui trattasi, ossia che il controllo di un'istituzione senza scopo di lucro da parte di un'amministrazione pubblica è accertato laddove quest'ultima è in grado, vale a dire è dotata della capacità, possibilità o facoltà, di influire in modo preponderante sulla politica generale o sul programma dell'istituzione senza scopo di lucro. Occorre altresì rilevare che, da un punto di vista contestuale, l'allegato A, punto 20.309, lettera f), al regolamento n. 549/2013, risulta chiarire la nozione di «capacità di determinar[e]» considerando che l'esercizio di un controllo può consistere in un'«influenza dominante».
- 60 Per contro, le nozioni di «politica generale» e di «programma» non possono essere ricondotte, contrariamente a quanto proposto dal giudice del rinvio, alla sola «complessiva gestione concreta dell'unità istituzionale».
- 61 Tale constatazione risulta in particolare da un'analisi degli indicatori di controllo menzionati nell'allegato A, punti 2.39, 20.15 e 20.309, al regolamento n. 549/2013. Detti indicatori sono volti a chiarire e a illustrare la nozione di

«capacità di determinar[e] la politica generale o il programma» delle istituzioni senza scopo di lucro, ponendo l'accento su aspetti idonei ad influenzare in misura significativa la definizione e l'orientamento della strategia globale dell'istituzione senza scopo di lucro, come il fatto che un'amministrazione pubblica disponga della facoltà di nominare i responsabili dell'istituzione senza scopo di lucro o di assoggettarla a taluni obblighi, che sia vincolata da accordi contrattuali all'istituzione senza scopo di lucro o ancora finanzia quest'ultima o sia esposta ai rischi connessi alla sua attività.

- 62 In primo luogo, difatti, l'indicatore di controllo relativo alla «nomina dei funzionari» di cui all'allegato A, punto 2.39, lettera a), e punto 20.15, lettera a), al regolamento n. 549/2013, corrisponde alla parte del punto 20.309, lettera a), del medesimo allegato, relativa alla nomina dei funzionari, anch'essa pertinente per le istituzioni senza scopo di lucro.
- 63 Tale indicatore consente di accertare la possibilità della sussistenza di un controllo nei confronti di un'istituzione senza scopo di lucro quando, come risulta dall'allegato A, punto 20.309, lettera a), al regolamento n. 549/2013, «la maggioranza» delle persone che hanno il compito di condurre e di dirigere l'ente interessato e, pertanto, di definire e influenzare la sua politica generale ed il suo programma, quali i membri del consiglio di amministrazione o i membri degli organi direttivi, è nominata da un'amministrazione pubblica.
- 64 In secondo luogo, l'indicatore di controllo relativo alla «messa a disposizione di strumenti che consentano l'operatività» o alle «altre disposizioni come gli obblighi contenuti nello statuto dell'istituzione senza scopo di lucro», di cui rispettivamente al punto 2.39, lettera b), e al punto 20.15, lettera b), dell'allegato A al regolamento n. 549/2013, corrisponde ai vari esempi di cui al punto 20.309, lettere da a) a c) e da g) ad i), di tale allegato, poiché detti esempi sono pertinenti per le istituzioni senza scopo di lucro e riguardano ulteriori aspetti rispetto a quello della nomina dei funzionari, che è oggetto dell'indicatore di controllo menzionato ai due punti precedenti.
- 65 Come si evince dal punto 46 della presente sentenza, risulta segnatamente dal combinato disposto del punto 2.39, lettera b), del punto 20.15, lettera b), e del punto 20.309, lettera i), dell'allegato A al regolamento n. 549/2013 che tale indicatore consente di accertare la possibilità della sussistenza di un controllo quando l'atto costitutivo di un'istituzione senza scopo di lucro o una disposizione legislativa o regolamentare, che disciplina direttamente o indirettamente l'istituzione senza scopo di lucro interessata, preveda poteri o diritti regolamentari in favore di un'amministrazione pubblica, attribuisca a quest'ultima competenze giuridiche o imponga obblighi all'istituzione senza scopo di lucro nei confronti della suddetta amministrazione cosicché gli

- obiettivi, le attività e gli aspetti operativi dell'istituzione senza scopo di lucro e, pertanto, «la sua politica generale o il suo programma» siano limitati.
- 66 Tale ipotesi ricorre in particolare, ai sensi dell'allegato A, punto 20.309, lettere da a) a c) e da g) ad i), al regolamento n. 549/2013, nel caso delle previsioni che attribuiscono ad un'amministrazione pubblica il diritto di veto o revoca della maggioranza dei funzionari, il diritto di nomina, veto o revoca della maggioranza dei membri di comitati chiave dell'istituzione senza scopo di lucro, nonché il diritto di nomina, veto o revoca di personale chiave, che consentono a siffatta amministrazione di approvare i bilanci, che impediscono all'istituzione senza scopo di lucro di modificare l'atto costitutivo, sciogliersi o porre fine al rapporto con il settore pubblico, che obbligano l'istituzione senza scopo di lucro a chiedere l'autorizzazione del settore pubblico per assumere un prestito o, come risulta dal punto 47 della presente sentenza, che attribuiscono a tale amministrazione un forte coinvolgimento normativo.
- 67 In terzo luogo, l'indicatore di controllo relativo agli «accordi contrattuali», di cui all'allegato A, punto 2.39, lettera c), e punto 20.15, lettera c), al regolamento n. 549/2013, corrisponde all'indicatore di controllo menzionato nell'allegato A, punto 20.309, lettera g), al citato regolamento, il quale è pertinente per le istituzioni senza scopo di lucro. Se, in sostanza, l'indicatore di controllo menzionato nell'allegato A, punto 20.309, lettera f), a detto regolamento potrebbe anch'esso essere ricollegato a quello di cui all'allegato A, punto 2.39, lettera c), e punto 20.15, lettera c), al medesimo regolamento, è giocoforza constatare che, riferendosi ad una situazione caratterizzata essenzialmente da vendite e dall'esistenza di clienti, gli esempi ivi forniti non sono pertinenti per istituzioni senza scopo di lucro quali la FIG e la FISE.
- 68 L'indicatore relativo agli accordi contrattuali, quale definito al punto precedente della presente sentenza, consente di accertare la possibilità della sussistenza di un controllo quando disposizioni risultanti da un accordo contrattuale concluso tra un'amministrazione pubblica e un'istituzione senza scopo di lucro, come un accordo di prestito, prevedano, a vantaggio della prima, diritti che consentano alla medesima di determinare la politica generale o il programma della seconda, quale segnatamente, come risulta dall'allegato A, punto 20.309, lettera g), al regolamento n. 549/2013, controlli quale condizione per la concessione di prestiti più rigorosi di quanto proposto in genere da una banca a un ente del settore privato.
- 69 In quarto luogo, l'indicatore di controllo relativo al «grado di finanziamento» di cui all'allegato A, punto 2.39, lettera d), e punto 20.15, lettera d), al regolamento n. 549/2013 corrisponde all'ultima frase del punto 20.309, lettera i), dell'allegato citato, anch'essa pertinente per le istituzioni senza scopo di lucro.

- 70 L'indicatore in parola consente di accertare la possibilità della sussistenza di un controllo quando un'istituzione senza scopo di lucro è, come risulta dal combinato disposto del punto 20.15, quinta frase, e del punto 20.309, lettera i), ultima frase, dell'allegato A al regolamento n. 549/2013, completamente, quasi completamente o principalmente finanziata da un'amministrazione pubblica, a meno che i controlli esercitati su tale flusso di finanziamento non siano abbastanza restrittivi da influenzare la politica generale o il programma dell'istituzione senza scopo di lucro e che quest'ultima resti così in grado di determinare detta politica o detto programma.
- 71 In quinto luogo, l'indicatore di controllo relativo al «grado di esposizione al rischio dell'amministrazione pubblica» o all'«esposizione al rischio», di cui rispettivamente al punto 2.39, lettera e), e al punto 20.15, lettera e), dell'allegato A al regolamento n. 549/2013 corrisponde, in parte, al punto 20.309, lettera g), di tale allegato, il quale è parimenti pertinente per le istituzioni senza scopo di lucro.
- 72 Tale indicatore consente di accertare la possibilità della sussistenza di un controllo quando un'amministrazione pubblica può essere esposta ai rischi connessi all'attività dell'istituzione senza scopo di lucro, o è legittimata ad adottare misure nei confronti di un'istituzione senza scopo di lucro al fine di tutelarsi dall'esposizione a rischi del genere.
- 73 Dall'analisi svolta risulta che gli elementi rilevanti al fine di determinare l'esistenza di un controllo pubblico su un'istituzione senza scopo di lucro si riferiscono non alla funzione di gestire e amministrare un ente nonché a garantire l'espletamento delle pratiche correnti, bensì a quello di definire o fissare gli obiettivi dell'ente, le sue attività e i loro aspetti operativi, nonché gli indirizzi strategici e gli orientamenti che l'ente intende perseguire nell'esercizio di tali attività.
- 74 Una siffatta interpretazione è confortata dalla formulazione dell'allegato A, punto 20.309, lettere c) e i), al regolamento di cui trattasi, che menziona diversi aspetti connessi alla nozione di «politica generale», tra i quali figurano, alla lettera c), «la retribuzione del personale dirigente e la strategia aziendale» nonché, alla lettera i), «le attività, gli obiettivi e gli aspetti operativi» dell'ente interessato.
- 75 Inoltre, come la Commissione ha fatto valere nelle sue osservazioni scritte, ridurre le nozioni di «politica generale» e di «programma» alla sola nozione di «gestione» priverebbe di senso l'autonomia di gestione e di decisione che, per definizione, è riconosciuta nell'allegato A, punto 2.12, al regolamento n. 549/2013 alle unità istituzionali rientranti nell'ambito di applicazione del

- SEC 2010. Ne consegue che siffatta unità, pur disponendo di autonomia decisionale nell'esercizio della sua funzione principale, può comunque essere assoggettata al controllo pubblico, ai sensi del SEC 2010.
- 76 Occorre rilevare al riguardo che, in Italia, le federazioni sportive nazionali, quali la FIG e la FISE, dispongono, in forza dell'articolo 20, comma 4, dello statuto del CONI, nell'ambito del principio di autonomia del diritto sportivo riconosciuto dall'articolo 1 del decreto-legge del 19 agosto 2003, n. 220, di «autonomia tecnica, organizzativa e di gestione sotto la vigilanza del CONI»; tale autonomia è chiaramente rispecchiata dalle disposizioni dello statuto di dette due federazioni, come risulta dalle domande di pronuncia pregiudiziale.
- 77 Di conseguenza, la questione del controllo di unità istituzionali, quali la FIG e la FISE, da parte di un'amministrazione pubblica, quale il CONI, non può riferirsi all'aspetto se l'amministrazione pubblica eserciti un'influenza determinante sulla gestione o sulla capacità decisionale dell'unità istituzionale, la quale è dotata, per definizione, di piena autonomia in materia, ma mira a stabilire se detta amministrazione sia in grado, nonostante l'esistenza di una siffatta autonomia, di dirigere e di esercitare forme di pressione sull'unità nell'ambito della definizione e della realizzazione stesse dei suoi obiettivi, delle sue attività e dei suoi indirizzi strategici.
- 78 Dalle considerazioni che precedono risulta che la nozione di «capacità di determinar[e] la politica generale o il programma» di un'istituzione senza scopo di lucro, ai sensi dell'allegato A, punto 20.15, prima frase, al regolamento n. 549/2013, deve essere interpretata come la capacità di un'amministrazione pubblica di svolgere, attraverso gli indicatori di controllo di cui all'allegato A, punto 2.39, lettere da a) ad e), e punto 20.15, lettere da a) ad e), al regolamento n. 549/2013, nonché attraverso gli indicatori di controllo corrispondenti applicabili alle istituzioni senza scopo di lucro, di cui all'allegato A, punto 20.309, a tale regolamento, un'influenza reale e rilevante sulla definizione e sulla realizzazione stesse degli obiettivi dell'istituzione senza scopo di lucro, delle sue attività e dei loro aspetti operativi, nonché degli indirizzi strategici e degli orientamenti che l'istituzione senza scopo di lucro intende perseguire nell'esercizio di siffatte attività.
- 79 Spetta pertanto al giudice del rinvio verificare se i poteri del CONI nei confronti della FIG e della FISE possano costituire una «capacità di determinar[e] la politica generale o il programma» di tali federazioni, ai sensi della suddetta definizione.
- 80 In proposito, per quanto riguarda, in primo luogo, il potere di nominare i revisori incaricati di rappresentare il CONI nelle federazioni sportive

nazionali, occorre constatare, alla luce delle considerazioni che compaiono ai punti 62 e 63 della presente sentenza, che un siffatto potere non può essere collegato all'indicatore di controllo relativo alla «nomina dei funzionari», giacché, per natura, i revisori non sono considerati «funzionari» e non sono pertanto in grado di determinare la «politica generale o il programma» di un ente, nel senso della definizione accolta al punto 78 della presente sentenza.

- 81 Per quanto riguarda, in secondo luogo, i poteri derivanti dagli articoli 6 e 7 dello statuto del CONI, si deve rilevare che la maggior parte di essi è collegata all'indicatore di controllo relativo alla «messa a disposizione di strumenti che consentano l'operatività» e alle «altre disposizioni come gli obblighi contenuti nello statuto dell'istituzione senza scopo di lucro», quale interpretato ai punti da 64 a 66 della presente sentenza. Analoga osservazione vale, segnatamente, quanto al potere del CONI di approvare il bilancio di previsione, con i connessi programmi di attività e il bilancio consuntivo delle federazioni sportive nazionali, di esercitare il controllo sulle federazioni sportive nazionali in merito agli aspetti di rilevanza pubblicistica, di approvare, «ai fini sportivi», lo statuto, i regolamenti per l'attuazione dello statuto, i regolamenti di giustizia sportiva e i regolamenti antidoping delle federazioni sportive nazionali e, eventualmente, di proporre le necessarie modifiche a tali testi, di nominare i revisori dei conti incaricati di rappresentarlo nelle federazioni sportive nazionali, di deliberare il commissariamento delle federazioni sportive nazionali in caso di gravi irregolarità nella gestione o di gravi violazioni nell'ordinamento sportivo da parte degli organi direttivi, di stabilire i criteri e le modalità per l'esercizio dei controlli del CONI sulle federazioni sportive nazionali, di stabilire, allo scopo di garantire il regolare svolgimento dei campionati sportivi, i criteri e le modalità dei controlli da parte delle federazioni sportive nazionali sulle società sportive affiliate e del controllo sostitutivo del CONI in caso di inadeguatezza, di stabilire i principi fondamentali ai quali devono uniformarsi, allo scopo di ottenere il riconoscimento ai fini sportivi, gli statuti delle federazioni sportive nazionali o di emanare il Codice di giustizia sportiva, che deve essere osservato da tutte le federazioni sportive nazionali. Lo stesso vale, come risulta dal punto 53 della presente sentenza, per il potere del CONI di adottare, nei confronti delle federazioni sportive nazionali, indirizzi relativi all'esercizio dell'attività sportiva da esse regolata, nel caso in cui, in esito all'esame condotto dal giudice del rinvio alla luce della risposta della Corte alla prima questione, tale potere fosse da ricondurre al presente indicatore di controllo.
- 82 Per ciascuno dei menzionati poteri, spetta al giudice del rinvio verificare se, nonostante l'autonomia tecnica, organizzativa e di gestione riconosciuta alle federazioni sportive nazionali, quali la FIG e la FISE, richiamata nello statuto di queste ultime, il CONI sia in grado di esercitare un'influenza reale e

sostanziale sulla politica generale o sul programma di dette federazioni, ai sensi della definizione accolta al punto 78 della presente sentenza, oppure se l'effetto di siffatti poteri si limiti, per riprendere la terminologia del giudice del rinvio, ad una semplice «vigilanza esterna e formale» che, al pari di un'influenza meramente marginale, non avrebbe un'incidenza determinante su tale politica generale o su tale programma.

- 83 A detto fine, il giudice del rinvio deve, inter alia, verificare se i poteri di approvare i bilanci preventivi e i bilanci consuntivi nonché d'introdurre modifiche agli statuti delle federazioni, che sono espressamente menzionati a titolo di esempio nell'allegato A, punto 20.309, lettera i), al regolamento n. 549/2013, equivalgono a concedere al CONI un mero diritto di controllo o, al contrario, un'influenza preponderante sulla definizione e sulla realizzazione stesse degli obiettivi della FIG e della FISE, delle attività di dette federazioni e dei relativi aspetti operativi, nonché degli indirizzi strategici e degli orientamenti che siffatte federazioni intendono perseguire nell'esercizio delle loro attività.
- 84 Il giudice del rinvio deve altresì verificare, eventualmente, che la capacità del CONI di determinare la politica generale o il programma della FIG e della FISE sia effettiva e permanente, nel senso che non deve unicamente esercitarsi temporaneamente in situazioni eccezionali, come sembra il caso del potere di deliberare il commissariamento delle federazioni sportive da parte del CONI in caso di gravi irregolarità o di gravi violazioni nell'ordinamento sportivo da parte degli organi direttivi.
- 85 In terzo luogo, spetta parimenti al giudice del rinvio verificare se gli indicatori di controllo di cui ai punti 67 e 68, nonché ai punti 71 e 72 della presente sentenza, relativi rispettivamente agli accordi contrattuali e all'esposizione ai rischi, siano rilevanti nei procedimenti principali, ed eventualmente contribuiscano ad attestare la sussistenza di un controllo pubblico. In particolare, il giudice del rinvio deve verificare se, in primo luogo, siano stati conclusi accordi tra il CONI o una qualsiasi altra amministrazione pubblica, da un lato, e la FIG o la FISE, dall'altro, e, eventualmente, se, stante il loro contenuto e gli eventuali diritti concessi al CONI o a detta amministrazione, tali accordi conferiscano loro diritti di controllo idonei a determinare la politica generale o il programma della FIG o della FISE, ai sensi della definizione accolta al punto 78 della presente sentenza. In secondo luogo, il giudice del rinvio deve verificare se il CONI o qualsiasi altra amministrazione pubblica possano essere esposti ai rischi connessi all'attività di federazioni sportive nazionali, quali la FIG e la FISE, o se possano, al fine di tutelare la loro eventuale esposizione a siffatti rischi, adottare nei confronti di queste ultime misure che conferiscano loro diritti che consentano loro di determinare la

- politica generale o il programma delle federazioni in parola, ai sensi della definizione accolta al punto 78 della presente sentenza.
- 86 Per quanto riguarda, in quarto luogo, l'indicatore di controllo di cui ai punti 69 e 70 della presente sentenza, esso sarà esaminato ai punti 91 e seguenti della presente sentenza.
- 87 Occorre peraltro precisare che l'analisi dei diversi indicatori di controllo menzionati ai punti da 80 a 86 della presente sentenza deve essere oggetto di una valutazione complessiva, conformemente alle disposizioni previste a tal fine dall'allegato A, punto 2.39, ultima frase, punto 20.15, frasi dalla quinta all'ottava, e punto 20.310 al regolamento n. 549/2013. Dalle richiamate disposizioni risulta che, se un indicatore unico può essere sufficiente, in taluni casi, a dimostrare un controllo, è un insieme di indicatori che rivelerà, nella maggior parte dei casi, l'esistenza di tale controllo, fermo restando che taluni indicatori possono non essere rilevanti in relazione alla situazione di cui trattasi e che, come risulta dal punto 70 della presente sentenza, l'indicatore relativo al grado di finanziamento può non essere determinante. Spetta quindi al giudice del rinvio effettuare siffatta valutazione complessiva alla luce delle suddette disposizioni, con la precisazione che una valutazione complessiva del genere implica, per sua natura, conformemente all'allegato A, punto 20.15, ultima frase, al regolamento n. 549/2013, un «giudizio soggettivo».
- 88 Nell'ambito del menzionato «giudizio soggettivo», il giudice del rinvio deve altresì prendere in considerazione il fatto che il forte accumulo di indizi volti a dimostrare la sussistenza di un controllo all'interno di un unico indicatore può essere sufficiente per indurlo a concludere nel senso della sussistenza di un controllo, con riferimento a tale unico indicatore. Nel caso di specie, occorre ricordare che numerosi poteri di cui il CONI è dotato rientrano nell'indicatore di controllo relativo alla «messa a disposizione di strumenti che consentano l'operatività» e alle «altre disposizioni come gli obblighi contenuti nello statuto dell'istituzione senza scopo di lucro». Pertanto, nel caso in cui il giudice del rinvio considerasse, in esito alla valutazione complessiva che deve svolgere, che tali poteri o una gran parte di essi contribuiscano ad attestare l'esistenza di un controllo, esso dovrebbe ancora verificare se detto indicatore di controllo sia sufficiente, da solo, a dimostrare un controllo.
- 89 Quanto alla circostanza, rilevata dal giudice del rinvio, che le federazioni sportive nazionali italiane eserciterebbero un'influenza sull'attività del CONI attraverso la partecipazione maggioritaria all'interno dei principali organi collegiali deliberanti di quest'ultimo, quali il Consiglio nazionale o la Giunta nazionale, occorre porre in evidenza che una simile circostanza è rilevante

solo se può essere dimostrato che ciascuna delle federazioni, isolatamente considerata, è in grado di esercitare un'influenza significativa sul controllo pubblico svolto dal CONI nei suoi confronti per neutralizzare detto controllo, nonostante l'influenza delle altre federazioni sportive che si trovano in una situazione analoga, e recuperare in tal modo l'autonomia riguardo alla propria politica generale e al proprio programma. Spetta al giudice del rinvio verificare siffatto aspetto, se del caso.

- 90 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che la nozione di «capacità di determinar[e] la politica generale o il programma» di un'istituzione senza scopo di lucro, ai sensi dell'allegato A, punto 20.15, prima frase, al regolamento n. 549/2013, deve essere interpretata come la capacità di un'amministrazione pubblica di esercitare stabilmente e permanentemente un'influenza reale e sostanziale sulla definizione e sulla realizzazione stesse degli obiettivi dell'istituzione senza scopo di lucro, delle sue attività e dei loro aspetti operativi, nonché degli indirizzi strategici e degli orientamenti che l'istituzione senza scopo di lucro intende perseguire nell'esercizio di tali attività. In controversie come quelle di cui ai procedimenti principali, spetta al giudice nazionale verificare, alla luce degli indicatori di controllo di cui all'allegato A, punto 2.39, lettere da a) ad e), e punto 20.15, lettere da a) ad e), al regolamento n. 549/2013, nonché alla luce degli indicatori di controllo corrispondenti applicabili alle istituzioni senza scopo di lucro, previsti all'allegato A, punto 20.309, al medesimo regolamento, se un'amministrazione pubblica, come il comitato olimpico nazionale di cui trattasi nei procedimenti principali, eserciti un controllo pubblico su federazioni sportive nazionali costituite sotto forma di istituzioni senza scopo di lucro, come quelle di cui trattasi nei procedimenti principali, effettuando, a tal fine, una valutazione complessiva che implica, per sua natura, un giudizio soggettivo, conformemente all'allegato A, punto 2.39, ultima frase, punto 20.15, frasi dalla quinta all'ottava, e punto 20.310, a detto regolamento.

### *Sulla terza questione*

- 91 Con la sua terza questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se le quote associative versate dagli aderenti ad un'istituzione senza scopo di lucro di diritto privato, come le federazioni sportive nazionali di cui trattasi nei procedimenti principali, possano essere prese in considerazione al fine di verificare la sussistenza di un controllo pubblico e, in caso affermativo, se dette quote associative, che costituiscono la parte preponderante delle entrate di tale istituzione senza scopo di lucro, debbano essere considerate un elemento di finanziamento pubblico o privato.

- 92 In via preliminare, occorre osservare che il giudice del rinvio formula la sua questione in riferimento non solo al punto 20.15 dell'allegato A al regolamento n. 549/2013, ma anche ai punti 4.125 e 4.126 dell'allegato in parola.
- 93 A tal riguardo, occorre constatare che le disposizioni dell'allegato A, punti 4.125 e 4.126, al regolamento n. 549/2013 sono irrilevanti per quanto riguarda la risposta da fornire alla terza questione. Infatti, le suddette disposizioni, che figurano nel capitolo 4 di tale allegato, dedicato alle «operazioni di distribuzione e di redistribuzione», vale a dire alle operazioni di distribuzione del valore aggiunto generato dalla produzione e alle operazioni di redistribuzione del reddito e della ricchezza, hanno unicamente lo scopo di definire e precisare la nozione di «trasferimenti correnti alle istituzioni senza scopo di lucro al servizio delle famiglie», includendovi in particolare «le quote di associazione regolarmente versate dalle famiglie a (...) organizzazioni (...) sportive». Oltre al fatto che tale nozione è, di per sé, estranea alla questione del controllo pubblico, si deve osservare che dette disposizioni si applicano non già a tutte le istituzioni senza scopo di lucro, bensì alle sole istituzioni senza scopo di lucro al servizio delle famiglie, vale a dire ad unità istituzionali inquadrate nel settore privato quando si è accertato che esse non sono controllate da pubbliche amministrazioni. Pertanto, le disposizioni di cui trattasi riguardano unità a proposito delle quali è stata esclusa la questione del controllo pubblico e disciplinano un aspetto del tutto diverso da quello del controllo.
- 94 Ne consegue che la terza questione deve essere analizzata unicamente riguardo all'indicatore di controllo relativo al grado di finanziamento, il quale è disciplinato, come risulta dal punto 69 della presente sentenza, dall'allegato A, punto 2.39, lettera d), punto 20.15, lettera d), e punto 20.309, lettera i), ultima frase, del regolamento n. 549/2013.
- 95 Per quanto riguarda, in primo luogo, la questione della presa in considerazione delle quote associative degli aderenti ai fini della verifica dell'esistenza di un controllo pubblico nell'ambito dell'indicatore di controllo relativo al grado di finanziamento, si deve rilevare che l'indicatore menzionato al punto precedente della presente sentenza impone di stabilire, in quanto preliminare a tale verifica, la parte rappresentata dal finanziamento pubblico nel totale delle entrate di un'istituzione senza scopo di lucro. Poiché le quote degli associati fanno parte delle entrate di un'istituzione senza scopo di lucro, quale la FIG e la FISE, esse devono essere prese in considerazione, in un modo o nell'altro, per poter determinare in quale proporzione l'istituzione senza scopo di lucro sia finanziata mediante risorse pubbliche e potere così constatare la sussistenza o meno di un controllo pubblico.

- 96 Per quanto riguarda, in secondo luogo, la questione della natura pubblica o privata delle quote associative degli aderenti, si deve rilevare, al pari del giudice del rinvio, che sembra in effetti trattarsi, a prima vista, di un versamento privatistico di natura non sinallagmatica, effettuato da soggetti privati rientranti, nell'ambito della classificazione del SEC 2010, nelle famiglie a unità istituzionali organizzate sotto forma di istituzioni senza scopo di lucro.
- 97 Tuttavia, tenuto conto dell'obiettivo sotteso al regolamento n. 549/2013, vale a dire, come ricordato al punto 32 della presente sentenza, l'elaborazione dei conti degli Stati membri sulla base di principi unici e non diversamente interpretabili, in modo da consentire il conseguimento di risultati analoghi, la qualificazione, a fini statistici, delle quote associative degli aderenti tra le fonti di finanziamento privato o pubblico non deve unicamente tenere conto della qualità privata o pubblica del debitore della quota, o del rapporto giuridico esistente fra tale debitore e l'istituzione senza scopo di lucro in forza del diritto nazionale.
- 98 Occorre difatti parimenti tenere conto di qualsiasi elemento che possa determinare la natura pubblica o privata delle quote associative, come il contesto in cui queste ultime si iscrivono, il loro utilizzo alla luce degli interessi pubblici ai quali esse possono essere collegate, il loro carattere obbligatorio o facoltativo, il fatto che esse costituiscano o meno il corrispettivo del godimento effettivo dei servizi forniti dall'ente interessato nonché l'autonomia di cui tale ente dispone nella determinazione del loro importo. Pertanto, una quota associativa, come quella che gli aderenti devono versare alle federazioni sportive nazionali di cui trattasi nei procedimenti principali, potrebbe, nonostante la qualità di soggetto privato dei suoi debitori e la sua qualificazione giuridica nel diritto nazionale, rivestire, ai fini del SEC 2010, carattere pubblico, una volta che si tratta di un contributo obbligatorio che, senza necessariamente costituire il corrispettivo del godimento effettivo dei servizi forniti, è percepito in relazione ad un interesse pubblico economico o sociale, a vantaggio, in particolare, di persone giuridiche di diritto privato, quali le federazioni sportive nazionali in discussione.
- 99 A tal riguardo, nel caso di specie, dal fascicolo sottoposto alla Corte risulta che, in primo luogo, le federazioni sportive nazionali italiane, quali la FIG e la FISE, detengono, come indicato al punto 52 della presente sentenza, un monopolio nelle discipline sportive di cui rispettivamente si occupano, nel senso che la pratica dello sport nella sua rilevanza pubblicistica, vale a dire la sua pratica in un contesto formalizzato, ufficiale o di rappresentanza, è soggetta alla loro autorità esclusiva. In secondo luogo, l'attività di tali federazioni comporta, conformemente all'articolo 15, comma 1, del decreto legislativo n. 242/1999 nonché all'articolo 7, comma 5, e all'articolo 20,

comma 4, dello statuto del CONI, una rilevanza pubblicistica, consistente nella regolare organizzazione delle competizioni, la preparazione olimpica e l'attività sportiva di alto livello. In terzo luogo, tenuto conto del monopolio considerato nel presente punto, il pagamento delle quote associative presenta carattere obbligatorio per chiunque desideri svolgere l'attività sportiva disciplinata dalla federazione sportiva nazionale corrispondente nella sua rilevanza pubblicistica, posto che chiunque intenda partecipare alle attività della federazione è tenuto ad affiliarsi ad essa. In quarto luogo, le quote associative non costituiscono necessariamente il corrispettivo del godimento effettivo dei servizi forniti dalle federazioni sportive nazionali, in quanto gli associati non praticano tutti l'attività sportiva interessata nella sua rilevanza pubblicistica.

- 100 Pertanto, le quote associative che gli aderenti devono versare alle federazioni sportive nazionali in discussione nei procedimenti principali potrebbero essere considerate di natura pubblica, giacché esse contribuiscono, stante il loro carattere obbligatorio, a finanziare obiettivi di interesse pubblico perseguiti, per ciascuna disciplina sportiva, da una sola federazione nazionale e intesi a promuovere lo sport in generale e lo sport di alto livello in particolare, senza che dette quote costituiscano un corrispettivo del godimento effettivo dei servizi in tal modo forniti.
- 101 All'udienza dinanzi alla Corte, la FIG ha tuttavia sostenuto che le federazioni sportive nazionali determinano in piena autonomia l'importo delle quote in parola, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare. Benché tale elemento, quand'anche fosse dimostrato, debba effettivamente essere preso in considerazione nel valutare la natura privata o pubblica delle quote associative degli aderenti, occorre tuttavia sottolineare che siffatta autonomia non ha necessariamente l'effetto di rimettere in discussione il carattere pubblico delle quote di cui trattasi.
- 102 Difatti, se è vero che l'autonomia delle federazioni sportive nazionali nella fissazione dell'importo delle quote associative potrebbe, in quanto parte di un'autonomia organizzativa e di bilancio più ampia, ostare a che si consideri che dette federazioni si trovino in uno stato di stretta dipendenza rispetto al CONI, ciò non avverrebbe se il CONI avesse la facoltà, da un lato, nell'ambito del suo potere di controllo del bilancio di dette federazioni, di influenzare in modo significativo l'importo di tali quote o, dall'altro, di ridurre l'importo della sua partecipazione finanziaria in caso di disaccordo sull'importo delle quote in parola, fissato dalle federazioni stesse. Spetta al giudice del rinvio verificare siffatti punti e stabilire, nel caso in cui le federazioni sportive nazionali avessero effettivamente il potere di fissare in piena autonomia l'importo delle quote degli associati, se una simile autonomia sia

- sufficiente per rimettere in discussione l'analisi effettuata al punto 100 della presente sentenza.
- 103 Nel caso in cui, in esito a tale verifica, il giudice del rinvio giungesse alla conclusione che le quote associative degli aderenti rivestono natura privatistica, si dovrebbe necessariamente constatare, tenuto conto di quanto indicato al punto 70 della presente sentenza, che il controllo della FIG e della FISE da parte del CONI non sarebbe dimostrato rispetto all'indicatore di controllo relativo al grado di finanziamento, stante il fatto che le suddette federazioni, finanziate unicamente per circa il 30% dal CONI, non sarebbero principalmente finanziate mediante risorse pubbliche.
- 104 Per contro, nel caso in cui il giudice del rinvio dovesse qualificare come «contributi pubblici» le quote che gli associati devono versare alle federazioni sportive nazionali, dette quote associative dovrebbero allora essere classificate tra le fonti di finanziamento pubblico, così come gli aiuti versati dal CONI. A tal riguardo, dal fascicolo sottoposto alla Corte, e più specificamente dai conti economici della FIG e dalla FISE relativi all'esercizio 2015, ai quali il giudice del rinvio fa riferimento, emerge che la parte di finanziamento pubblico, includendo tanto gli aiuti del CONI per il 30% circa quanto le quote degli associati per un importo superiore al 60%, supera il 90% delle entrate totali sia della FIG che della FISE, circostanze che spetterà al giudice del rinvio verificare laddove necessario. Pertanto, nell'ambito dell'indicatore di controllo relativo al grado di finanziamento, occorrerebbe, in tale ipotesi, constatare che le due federazioni sportive nazionali in parola sono quasi completamente finanziate mediante aiuti e contributi pubblici.
- 105 Ciò posto, come rilevato al punto 70 della presente sentenza, risulta dall'allegato A, punto 20.15, quinta frase, e punto 20.309, lettera i), ultima frase, al regolamento n. 549/2013, che il fatto che un'unità istituzionale quale un'istituzione senza scopo di lucro sia quasi completamente finanziata dal settore pubblico non è sufficiente, di per sé, a concludere per la sussistenza di un controllo pubblico nei suoi confronti, una volta che i controlli effettuati su tali flussi di finanziamento non sono sufficientemente restrittivi per influenzare la politica generale o il programma dell'unità di cui si tratti, e che quest'ultima resta in tal modo in grado di determinare detta politica o detto programma.
- 106 Il grado di indipendenza che l'istituzione senza scopo di lucro può infatti avere nell'uso e nella destinazione della parte delle entrate derivanti dal finanziamento pubblico, nonché il grado di controllo e di limitazione cui detta istituzione senza scopo di lucro può essere assoggettata a tale riguardo, condizionano la valutazione della sussistenza di un controllo pubblico.

- 107 Di conseguenza, nel caso di specie, qualora il giudice del rinvio dovesse qualificare come «contributi pubblici» le quote associative che gli aderenti sono tenuti a versare, esso dovrà verificare se il CONI, nell'ambito del controllo esercitato sugli aspetti pubblicistici delle federazioni sportive nazionali in forza dell'articolo 7, comma 5, del proprio statuto, si limiti a controllare l'utilizzo, in tutto o in parte, degli aiuti finanziari che concede alla FIG e alla FISE a concorrenza di circa il 30% oppure se abbia altresì la facoltà di controllare completamente o parzialmente l'uso che le federazioni fanno delle quote in parola. Nell'ambito di tale esame, il giudice del rinvio potrà concludere nel senso della sussistenza di un controllo pubblico solo se i controlli svolti dal CONI nei confronti degli aiuti che esso concede e delle suddette quote siano sufficientemente restrittivi per influenzare la politica generale o il programma della FIG e della FISE, a tal punto che le medesime non siano più in grado di determinare la loro politica o il loro programma.
- 108 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla terza questione dichiarando che l'allegato A, punto 2.39, lettera d), punto 20.15, lettera d), e punto 20.309, lettera i), ultima frase, al regolamento n. 549/2013 deve essere interpretato nel senso che le quote associative versate dagli aderenti ad un'istituzione senza scopo di lucro di diritto privato, come le federazioni sportive nazionali di cui trattasi nei procedimenti principali, devono essere prese in considerazione al fine di verificare la sussistenza di un controllo pubblico. Dette quote associative, nonostante la qualità privatistica dei loro debitori e la loro qualificazione giuridica nel diritto nazionale, possono presentare, nell'ambito dell'indicatore di controllo relativo al grado di finanziamento, di cui all'allegato A, punto 2.39, lettera d), e punto 20.15, lettera d), al menzionato regolamento, carattere pubblico quando si tratta di contributi obbligatori i quali, senza necessariamente costituire il corrispettivo del godimento effettivo dei servizi forniti, sono percepiti in relazione ad un interesse pubblico a favore delle federazioni sportive nazionali esercenti un monopolio nella disciplina sportiva di cui si occupano, nel senso che la pratica dello sport nella sua rilevanza pubblicistica è soggetta alla loro autorità esclusiva, a meno che tali federazioni non conservino l'autonomia organizzativa e di bilancio riguardo alle suddette quote associative, circostanza che spetta al giudice nazionale verificare. Nel caso in cui detto giudice giungesse alla conclusione che le quote in parola devono essere considerate contributi pubblici, esso dovrà ancora verificare se, nonostante il finanziamento quasi completo delle federazioni sportive nazionali interessate da parte del settore pubblico, i controlli esercitati su tali flussi di finanziamento siano sufficientemente restrittivi per influenzare in modo reale e sostanziale la politica generale o il programma delle summenzionate federazioni, o se queste ultime rimangano in grado di determinare la suddetta politica o detto programma.

*Sulle spese*

109 Nei confronti delle parti nei procedimenti principali la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara:

1) La nozione di «intervento pubblico in forma di regolamentazione generale applicabile a tutte le unità che svolgono la stessa attività», di cui all'allegato A, punto 20.15, seconda frase, al regolamento (UE) n. 549/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 21 maggio 2013, relativo al Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nell'Unione europea, deve essere interpretata nel senso che essa comprende qualsiasi intervento di un'unità del settore pubblico, che stabilisce o applica una regolamentazione volta ad assoggettare indistintamente e uniformemente il complesso delle unità del settore di attività interessato a norme globali, ampie e astratte o ad orientamenti generali, senza che una siffatta regolamentazione possa, per la sua natura o per il suo carattere segnatamente «eccessivo», ai sensi dell'allegato A, punto 20.309, lettera h), al regolamento n. 549/2013, dettare, di fatto, la politica generale o il programma delle unità del settore di attività interessato.

2) La nozione di «capacità di determinar[e] la politica generale o il programma» di un'istituzione senza scopo di lucro, ai sensi dell'allegato A, punto 20.15, prima frase, al regolamento n. 549/2013, deve essere interpretata come la capacità di un'amministrazione pubblica di esercitare stabilmente e permanentemente un'influenza reale e sostanziale sulla definizione e sulla realizzazione stesse degli obiettivi dell'istituzione senza scopo di lucro, delle sue attività e dei loro aspetti operativi, nonché degli indirizzi strategici e degli orientamenti che l'istituzione senza scopo di lucro intende perseguire nell'esercizio di tali attività. In controversie come quelle di cui ai procedimenti principali, spetta al giudice nazionale verificare, alla luce degli indicatori di controllo di cui all'allegato A, punto 2.39, lettere da a) ad e), e punto 20.15, lettere da a) ad e), al regolamento n. 549/2013, nonché alla luce degli indicatori di controllo corrispondenti applicabili alle istituzioni senza scopo di lucro, previsti all'allegato A, punto 20.309, al medesimo regolamento, se un'amministrazione pubblica, come il comitato olimpico nazionale di cui trattasi nei procedimenti principali, eserciti un controllo pubblico su federazioni sportive nazionali costituite sotto forma di istituzioni senza scopo di lucro, come quelle di cui trattasi nei procedimenti principali, effettuando, a tal fine, una valutazione complessiva che implica, per sua natura, un giudizio

soggettivo, conformemente all'allegato A, punto 2.39, ultima frase, punto 20.15, frasi dalla quinta all'ottava, e punto 20.310, a detto regolamento.

3) L'allegato A, punto 2.39, lettera d), punto 20.15, lettera d), e punto 20.309, lettera i), ultima frase, al regolamento n. 549/2013 deve essere interpretato nel senso che le quote associative versate dagli aderenti ad un'istituzione senza scopo di lucro di diritto privato, come le federazioni sportive nazionali di cui trattasi nei procedimenti principali, devono essere prese in considerazione al fine di verificare la sussistenza di un controllo pubblico. Dette quote associative, nonostante la qualità privatistica dei loro debitori e la loro qualificazione giuridica nel diritto nazionale, possono presentare, nell'ambito dell'indicatore di controllo relativo al grado di finanziamento, di cui all'allegato A, punto 2.39, lettera d), e punto 20.15, lettera d), al menzionato regolamento, un carattere pubblico quando si tratta di contributi obbligatori i quali, senza necessariamente costituire il corrispettivo del godimento effettivo dei servizi forniti, sono percepiti in relazione ad un interesse pubblico a favore delle federazioni sportive nazionali esercenti un monopolio nella disciplina sportiva di cui si occupano, nel senso che la pratica dello sport nella sua rilevanza pubblicistica è soggetta alla loro autorità esclusiva, a meno che tali federazioni non conservino l'autonomia organizzativa e di bilancio riguardo alle suddette quote associative, circostanza che spetta al giudice nazionale verificare.

Nel caso in cui detto giudice giungesse alla conclusione che le quote in parola devono essere considerate contributi pubblici, esso dovrà ancora verificare se, nonostante il finanziamento quasi completo delle federazioni sportive nazionali interessate da parte del settore pubblico, i controlli esercitati su tali flussi di finanziamento siano sufficientemente restrittivi per influenzare in modo reale e sostanziale la politica generale o il programma delle summenzionate federazioni, o se queste ultime rimangano in grado di determinare la suddetta politica o detto programma.

*Arabadjiev*

*Lenaerts*

*Vajda*

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo l'11 settembre 2019.

Il cancelliere  
*A. Calot Escobar*

Il presidente della Seconda Sezione  
*A. Arabadjiev*

**SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA UE  
(TERZA SEZIONE)  
18 DICEMBRE 2019 (\*)**

«Rinvio pregiudiziale – Previdenza sociale – Coordinamento dei sistemi previdenziali – Regolamento (CE) n. 883/2004 – Articolo 3 – Ambito di applicazione *ratione materiae* – Prestazione di vecchiaia – Libera circolazione dei lavoratori all’interno dell’Unione europea – Regolamento (UE) n. 492/2011 – Articolo 7 – Parità di trattamento tra lavoratori nazionali e lavoratori migranti – Vantaggi sociali – Normativa di uno Stato membro che riserva la concessione di una “prestazione supplementare per i rappresentanti sportivi” ai soli cittadini di tale Stato»

Nella causa C 447/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Najvyšší súd Slovenskej republiky (Corte suprema della Repubblica slovacca), con decisione del 29 maggio 2018, pervenuta in cancelleria il 9 luglio 2018, nel procedimento

*UB*

contro

*Generálny riaditeľ Sociálnej poisťovne Bratislava,*

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da A. Prechal, presidente di sezione, K. Lenaerts, presidente della Corte, R. Silva de Lapuerta, vicepresidente della Corte, facenti funzione di giudici della Terza Sezione, L.S. Rossi (relatrice) e F. Biltgen, giudici,

avvocato generale: E. Tanchev

cancelliere: M. Aleksejev, capo unità

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all’udienza del 7 maggio 2019,

---

\* Lingua processuale: l’italiano.

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo slovacco, da B. Ricziová e M. Kianička, in qualità di agenti;
- per il governo ceco, da M. Smolek, J. Pavliš, J. Vláčil e L. Dvořáková, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da D. Martin, A. Tokár e B.-R. Killmann, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza dell'11 luglio 2019,

ha pronunciato la seguente

### SENTENZA

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 1, lettera w), e degli articoli 4 e 5 del regolamento (CE) n. 883/2004 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 29 aprile 2004, relativo al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale (GU 2004, L 166, pag. 1, e rettifica in GU 2004, L 200, pag. 1), nonché dell'articolo 34, paragrafi 1 e 2, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra UB e il Generálny riaditeľ Sociálnej poisťovne Bratislava (direttore generale dell'assicurazione sociale di Bratislava, Slovacchia) in merito alla legittimità della decisione che nega al primo il beneficio di una prestazione supplementare versata a taluni sportivi di alto livello.

#### *Contesto normativo*

#### *Diritto dell'Unione*

3 L'articolo 1 del regolamento n. 883/2004, intitolato «Definizioni», prevede quanto segue:

«Ai fini del presente regolamento si intende per:

(...)

w) “pensione”, non solo le pensioni ma anche le rendite, le prestazioni in capitale che possono esser sostituite alle pensioni o alle rendite e i versamenti effettuati a titolo di rimborso di contributi nonché, fatte salve le disposizioni del titolo III, le maggiorazioni di rivalutazione o gli assegni supplementari;

(...))».

4 L'articolo 3 di tale regolamento, intitolato «Ambito d'applicazione “ratione materiae”», così dispone:

«1. 1 Il presente regolamento si applica a tutte le legislazioni relative ai settori di sicurezza sociale riguardanti:

- a) le prestazioni di malattia;
- b) le prestazioni di maternità e di paternità assimilate;
- c) le prestazioni d'invalidità;
- d) le prestazioni di vecchiaia;
- e) le prestazioni per i superstiti;
- f) le prestazioni per infortunio sul lavoro e malattie professionali;
- g) gli assegni in caso di morte;
- h) le prestazioni di disoccupazione;
- i) le prestazioni di pensionamento anticipato;
- j) le prestazioni familiari.

(...)

3. Il presente regolamento si applica anche alle prestazioni speciali in denaro di carattere non contributivo di cui all'articolo 70.

(...)).».

5 L'articolo 4 del suddetto regolamento, intitolato «Parità di trattamento», è redatto nei termini seguenti:

«Salvo quanto diversamente previsto dal presente regolamento, le persone alle quali si applica il presente regolamento godono delle stesse prestazioni e sono soggette agli stessi obblighi di cui alla legislazione di ciascuno Stato membro, alle stesse condizioni dei cittadini di tale Stato».

6 L'articolo 5 del medesimo regolamento, rubricato «Assimilazione di prestazioni, redditi, fatti o avvenimenti», recita:

«Fatte salve disposizioni contrarie del presente regolamento e in considerazione delle disposizioni particolari di attuazione previste, si applica quanto segue:

- a) laddove a titolo della legislazione dello Stato membro competente il beneficio di prestazioni di sicurezza sociale o altri redditi producano effetti giuridici, le pertinenti disposizioni di detta legislazione si applicano altresì in caso di beneficio di prestazioni equivalenti acquisite a titolo della legislazione di un altro Stato membro o di redditi acquisiti in un altro Stato membro;
- b) se, in virtù della legislazione dello Stato membro competente, sono attribuiti effetti giuridici al verificarsi di taluni fatti o avvenimenti, detto Stato membro tiene conto di fatti o avvenimenti analoghi verificatisi in un altro Stato membro come se si fossero verificati nel proprio territorio nazionale».

7 Il titolo III del regolamento n. 883/2004 contiene il capitolo 9, intitolato «Prestazioni speciali in denaro di carattere non contributivo». Tale capitolo contiene un articolo unico, ossia l'articolo 70 di tale regolamento, a sua volta intitolato «Disposizione generale», il quale, ai paragrafi 1 e 2, prevede quanto segue:

«1. Il presente articolo si applica alle prestazioni speciali in denaro di carattere non contributivo previste dalla legislazione la quale, a causa del suo ambito di applicazione *ratione personae*, dei suoi obiettivi e/o delle condizioni di ammissibilità, ha caratteristiche tanto della legislazione in materia di sicurezza sociale di cui all'articolo 3, paragrafo 1, quanto di quella relativa all'assistenza sociale.

2. Ai fini del presente capitolo, le “prestazioni speciali in denaro di carattere non contributivo” sono quelle:

a) intese a fornire:

i) copertura in via complementare, suppletiva o accessoria dei rischi corrispondenti ai settori di sicurezza sociale di cui all'articolo 3, paragrafo 1, e a garantire, alle persone interessate, un reddito minimo di sussistenza in relazione al contesto economico e sociale dello Stato membro interessato; oppure

ii) unicamente la protezione specifica dei portatori di handicap, strettamente collegate al contesto sociale del predetto soggetto nello Stato membro interessato;

e

b) relativamente alle quali il finanziamento deriva esclusivamente dalla tassazione obbligatoria intesa a coprire la spesa pubblica generale e le condizioni per la concessione e per il calcolo della prestazione, non dipendono da alcun contributo da parte del beneficiario. Tuttavia, le prestazioni concesse ad integrazione della prestazione contributiva non sono da considerare prestazioni contributive per questo solo motivo;

e

c) sono elencate nell'allegato X».

8 L'articolo 7 del regolamento (UE) n. 492/2011 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 aprile 2011, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione (GU 2011, L 141, pag. 1), ai paragrafi 1 e 2 così prevede:

«1. Il lavoratore cittadino di uno Stato membro non può ricevere sul territorio degli altri Stati membri, a motivo della propria cittadinanza, un trattamento diverso da quello dei lavoratori nazionali per quanto concerne le condizioni di impiego e di lavoro, in particolare in materia di retribuzione, licenziamento, reintegrazione professionale o ricollocamento se disoccupato.

2. Egli gode degli stessi vantaggi sociali e fiscali dei lavoratori nazionali».

### *Diritto slovacco*

9 L'articolo 1 del zákon è. 112/2015 Z.z. o príspevku športovému reprezentantovi a o zmene a doplnení zákona è. 461/2003 Z.z. o sociálnom poistení v znení neskorších predpisov (legge n. 112/2015 sulla prestazione supplementare per i rappresentanti sportivi delle nazionali e che modifica la legge n. 461/2003 sull'assicurazione sociale; in prosieguo: la «legge n. 112/2015»), nella versione applicabile al procedimento principale, così dispone:

«La presente legge regola l'erogazione di una prestazione supplementare per gli

sportivi delle nazionali (in prosieguo: la “prestazione supplementare”) a titolo di prestazione sociale statale, il cui scopo è garantire finanziariamente lo sportivo che – in qualità di rappresentante sportivo della Repubblica cecoslovacca; della Repubblica socialista cecoslovacca; della Repubblica federale cecoslovacca; della Repubblica federale ceca e slovacca; o della Repubblica slovacca – ha ottenuto una medaglia ai giochi olimpici, giochi paralimpici, ai giochi olimpici silenziosi, ai campionati del mondo o ai campionati d’Europa».

10 L’articolo 2, paragrafo 1, di tale legge prevede quanto segue:

«Ha diritto alla prestazione supplementare la persona fisica che:

- a) in qualità di rappresentante sportivo della Repubblica cecoslovacca; della Repubblica socialista cecoslovacca; della Repubblica federale cecoslovacca; della Repubblica federale ceca e slovacca; o della Repubblica slovacca ha ottenuto
  1. una medaglia d’oro (primo posto), una medaglia d’argento (secondo posto) o una medaglia di bronzo (terzo posto) ai giochi olimpici, giochi paralimpici o ai giochi olimpici silenziosi,
  2. una medaglia d’oro (primo posto), una medaglia d’argento (secondo posto) o una medaglia di bronzo (terzo posto) ai campionati del mondo oppure una medaglia d’oro (primo posto) ai campionati d’Europa in una disciplina sportiva inclusa dal Comitato olimpico internazionale nei giochi olimpici, dal Comitato paralimpico internazionale nei giochi paralimpici oppure dal Comitato Internazionale degli Sport dei Sordi nei giochi olimpici silenziosi, immediatamente precedenti i campionati del mondo o i campionati d’Europa o che si sono svolti nell’anno in cui si sono svolti i campionati del mondo o i campionati d’Europa,
- b) ha la cittadinanza della Repubblica slovacca;
- c) risiede stabilmente nel territorio della Repubblica slovacca o è una persona a cui si applica una disposizione speciale;
- d) non riceve una prestazione estera analoga;
- e) ha raggiunto l’età pensionabile e
- f) ha fatto valere il suo diritto a una prestazione pensionistica secondo le norme speciali».

11 L’articolo 3 della suddetta legge enuncia:

«L’ammontare della prestazione consiste nella differenza:

- a) tra l’importo di 750 EUR e la somma totale delle prestazioni pensionistiche secondo le norme speciali e delle analoghe prestazioni pensionistiche estere, qualora la persona fisica abbia ottenuto:
  1. una medaglia d’oro ai sensi dell’articolo 2, paragrafo 1, lettera a), punto 1,
  2. una medaglia d’oro ai sensi dell’articolo 2, paragrafo 1, lettera a), punto 2, ai campionati del mondo o
- b) tra l’importo di 600 EUR e la somma totale delle prestazioni pensionistiche secondo le norme speciali e delle analoghe prestazioni pensionistiche estere, qualora la persona fisica abbia ottenuto:

1. una medaglia d'argento ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), punto 1,
2. una medaglia d'argento ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), punto 2, ai campionati del mondo o
- c) tra l'importo di 500 EUR e la somma totale delle prestazioni pensionistiche secondo le norme speciali e delle analoghe prestazioni pensionistiche estere nel caso in cui la persona fisica abbia ottenuto:
  1. una medaglia di bronzo ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), punto 1,
  2. una medaglia di bronzo ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), punto 2, ai campionati del mondo o
  3. una medaglia d'oro ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), punto 2, ai campionati d'Europa».

### *Procedimento principale e questione pregiudiziale*

12 UB, cittadino ceco residente da 52 anni nel territorio che è oggi quello della Slovacchia, ha ottenuto nel 1971 la medaglia d'oro al campionato d'Europa di hockey su ghiaccio e la medaglia d'argento al campionato del mondo della medesima disciplina, in qualità di membro della squadra nazionale della Repubblica socialista cecoslovacca.

13 Al momento della dissoluzione della Repubblica federale ceca e slovacca, avvenuta il 31 dicembre 1992 a mezzanotte, UB ha optato per la cittadinanza ceca. Tuttavia, egli ha continuato a risiedere nel territorio della Slovacchia. In udienza, il governo slovacco ha inoltre precisato, senza essere contraddetto dagli altri interessati, che, al momento dell'adesione della Repubblica slovacca e della Repubblica ceca all'Unione europea il 1° maggio 2004, UB era impiegato in una scuola primaria e ha continuato a svolgere tale impiego almeno fino al 2006.

14 Il 17 dicembre 2015 UB ha chiesto di beneficiare della prestazione supplementare per i rappresentanti sportivi prevista dalla legge n. 112/2015 (in prosieguo: la «prestazione supplementare per i rappresentanti sportivi»). Avendo constatato che l'interessato non soddisfaceva la condizione relativa al possesso della cittadinanza slovacca, prevista dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), di tale legge, l'assicurazione sociale di Bratislava ha respinto tale domanda.

15 UB ha proposto un ricorso avverso tale decisione dinanzi al Krajský súd v Košiciach (Corte regionale di Košice, Slovacchia) sostenendo che, alla luce del diritto dell'Unione, la normativa slovacca possedeva un effetto discriminatorio fondato sulla cittadinanza, e che essa non teneva conto del fatto che egli risiedeva nel territorio della Slovacchia da 52 anni.

16 In seguito al rigetto di tale ricorso, UB ha proposto un ricorso per cassazione dinanzi al giudice del rinvio.

17 Alla lettura dei lavori preparatori della legge n. 112/2015, tale giudice constata che il legislatore slovacco ha giustificato la sua scelta di subordinare il beneficio della prestazione supplementare di cui trattasi nel procedimento principale al possesso della cittadinanza slovacca per il fatto che tale prestazione supplementare costituisce una prestazione sociale pubblica, e non una prestazione pensionistica, e ha lo scopo di contribuire a garantire finanziariamente gli atleti di alto livello che, in quanto cittadini slovacchi, hanno rappresentato la Repubblica slovacca o i suoi predecessori giuridici nell'ambito di importanti competizioni sportive internazionali. Peraltro, tale legge non sarebbe destinata ad applicarsi ai rappresentanti sportivi di altri Stati.

18 Tuttavia, secondo il giudice del rinvio, da un lato, la prestazione supplementare per i rappresentanti sportivi non ha soltanto il carattere di una prestazione sociale pubblica, dato che essa è versata su base regolare e parallelamente alla prestazione pensionistica, al fine di portare l'importo di quest'ultima agli importi previsti dall'articolo 3, lettere da a) a c), della suddetta legge. Dall'altro lato, in quanto rappresentante sportivo nell'ambito di uno sport collettivo, UB è stato trattato in maniera diversa rispetto ai suoi compagni di squadra per il solo fatto che, a differenza di questi ultimi, non è un cittadino slovacco, pur avendo contribuito anch'egli, grazie alle proprie capacità sportive e agli sforzi profusi, ai risultati collettivi della squadra nazionale.

19 In tale contesto, il Najvyšší súd Slovenskej republiky (Corte Suprema della Repubblica slovacca) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se, nelle circostanze di cui al procedimento principale, sia possibile interpretare l'articolo 1, lettera w), l'articolo 4 e l'articolo 5 del regolamento [n. 883/2004], considerati unitamente al diritto alle prestazioni di sicurezza sociale e ai benefici sociali, che è sancito all'articolo 34, paragrafi 1 e 2, della [Carta], nel senso che essi ostano all'applicazione di una disposizione nazionale, a norma della quale l'ente slovacco di previdenza sociale prende in considerazione la cittadinanza del richiedente come condizione fondamentale, ai fini del diritto per i rappresentanti sportivi nazionali ad una prestazione supplementare alla pensione di vecchiaia, anche se è del pari parte della disposizione nazionale un altro requisito legale, ossia la presenza nella nazionale dei predecessori giuridici, inclusa la Repubblica socialista cecoslovacca».

### *Sulla questione pregiudiziale*

20 Con la sua questione pregiudiziale il giudice del rinvio intende sapere, in sostanza, se l'articolo 1, lettera w), e gli articoli 4 e 5 del regolamento n. 883/2004, in combinato disposto con l'articolo 34, paragrafi 1 e 2, della Carta, debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa di uno Stato membro che subordina il beneficio

di una prestazione supplementare istituita a favore di determinati sportivi di alto livello che hanno rappresentato tale Stato membro o i suoi predecessori giuridici nell'ambito di competizioni sportive internazionali, in particolare alla condizione che il richiedente abbia la cittadinanza del predetto Stato membro.

21 Per rispondere a tale questione, occorre verificare in via preliminare se una prestazione supplementare come quella di cui trattasi nel procedimento principale rientri nell'ambito di applicazione *ratione materiae* del regolamento n. 883/2004.

22 A tale proposito occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante della Corte, la distinzione fra le prestazioni escluse dalla sfera di applicazione del regolamento n. 883/2004 e le prestazioni che vi rientrano è basata essenzialmente sugli elementi costitutivi di ciascuna prestazione, in particolare le sue finalità ed i presupposti della sua concessione, e non sul fatto che essa sia o meno qualificata come previdenziale da una normativa nazionale [sentenza del 25 luglio 2018, A (Aiuto per una persona disabile), C 679/16, EU:C:2018:601, punto 31 e giurisprudenza citata].

23 In tal senso, una prestazione può essere considerata prestazione previdenziale se, da un lato, è attribuita ai beneficiari, prescindendo da ogni valutazione individuale e discrezionale delle loro esigenze personali, in base ad una situazione legalmente definita e se, dall'altro, si riferisce ad uno dei rischi espressamente elencati nell'articolo 3, paragrafo 1, del regolamento n. 883/2004 [sentenza del 25 luglio 2018, A (Aiuto per una persona disabile), C 679/16, EU:C:2018:601, punto 32 e giurisprudenza citata].

24 Alla luce del carattere cumulativo delle due condizioni elencate al punto precedente, il mancato soddisfacimento di una di esse comporta la conseguenza che la prestazione di cui trattasi non rientri nell'ambito di applicazione del regolamento n. 883/2004 [sentenza del 25 luglio 2018, A (Aiuto per una persona disabile), C 679/16, EU:C:2018:601, punto 33].

25 Per quanto riguarda, in particolare, la seconda condizione, occorre esaminare se una prestazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale si riferisca a uno dei rischi espressamente elencati all'articolo 3, paragrafo 1, del regolamento n. 883/2004.

26 Per quanto concerne nello specifico la qualificazione di una prestazione sociale come prestazione di vecchiaia, ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, lettera d), la Corte ha precisato che può essere qualificata in questi termini una prestazione supplementare versata esclusivamente ai beneficiari di una pensione di anzianità e/o superstiti, le cui fonti di finanziamento sono le stesse previste per il finanziamento delle pensioni di vecchiaia e/o superstiti, e che si aggiunge alla pensione di anzianità,

permettendo ai beneficiari di sopperire ai rispettivi bisogni garantendo loro un'integrazione finanziaria (v., in tal senso, sentenze del 20 gennaio 2005, *Noteboom*, C 101/04, EU:C:2005:51, punti da 25 a 29, e del 16 settembre 2015, *Commissione/Slovacchia*, C 361/13, EU:C:2015:601, punto 56).

27 Nel caso di specie, occorre anzitutto rilevare che, anche se una delle finalità della prestazione supplementare per i rappresentanti sportivi è quella di «garantire finanziariamente lo sportivo», come espressamente indicato all'articolo 1 della legge n. 112/2015, dal fascicolo sottoposto alla Corte risulta che la ragion d'essere di tale prestazione supplementare è principalmente quella di riconoscere a un numero molto circoscritto di atleti di alto livello gli sforzi eccezionali compiuti e i risultati notevoli ottenuti nell'ambito di talune competizioni sportive internazionali. La finalità essenziale della predetta prestazione è quindi quella di ricompensare i suoi beneficiari per i successi da essi ottenuti in ambito sportivo in rappresentanza del loro paese.

28 Inoltre, tale finalità essenziale spiega, da un lato, il fatto che la suddetta prestazione supplementare sia finanziata direttamente dallo Stato, al di fuori delle fonti di finanziamento del sistema nazionale di previdenza sociale e indipendentemente dai contributi versati dai suoi beneficiari, e, dall'altro, che essa non sia versata a tutti gli atleti che hanno partecipato a tali competizioni, ma soltanto a un numero molto circoscritto di quelli tra loro che, in tale ambito, hanno ottenuto determinate medaglie.

29 Infine, sebbene l'importo massimo della prestazione supplementare di cui al procedimento principale sia fissato con riferimento a un'eventuale pensione di anzianità altrimenti percepita dal beneficiario, il versamento di tale prestazione supplementare non è subordinato al diritto del beneficiario di percepire tale pensione, ma unicamente a una domanda in tal senso da esso presentata.

30 Ne consegue che una prestazione supplementare come quella di cui trattasi nel procedimento principale non può essere considerata una prestazione di vecchiaia e, pertanto, essa non si riferisce a nessuno dei rischi espressamente elencati all'articolo 3, paragrafo 1, del regolamento n. 883/2004.

31 Da ciò discende che la seconda condizione contemplata al punto 23 della presente sentenza non è soddisfatta.

32 Inoltre, dal momento che tale prestazione supplementare non copre nessuno dei rischi corrispondenti ai settori di sicurezza sociale di cui all'articolo 3, para. 1, del regolamento n. 883/2004, che essa non è destinata unicamente a garantire la protezione specifica delle persone con disabilità e che, in ogni caso, essa non è elencata nell'allegato X di tale regolamento, non può neppure essere considerata

una prestazione speciale in denaro di carattere non contributivo, ai sensi dell'articolo 70 del predetto regolamento.

33 In considerazione di quanto precede, una prestazione supplementare come quella di cui trattasi nel procedimento principale non rientra nell'ambito di applicazione del regolamento n. 883/2004.

34 In tali circostanze, non occorre esaminare la questione sollevata alla luce dell'articolo 34, paragrafi 1 e 2, della Carta.

35 Ciò premesso, si deve ricordare che, nell'ambito della procedura di cooperazione tra i giudici nazionali e la Corte istituita dall'articolo 267 TFUE, spetta a quest'ultima fornire al giudice nazionale una risposta utile che gli consenta di dirimere la controversia di cui è investito. In tale prospettiva, spetta alla Corte, se necessario, riformulare le questioni sottoposte. Infatti, la Corte ha il compito di interpretare tutte le norme del diritto dell'Unione che possano essere utili ai giudici nazionali al fine di dirimere le controversie per cui sono stati aditi, anche qualora tali disposizioni non siano espressamente indicate nelle questioni a essa sottoposte da detti giudici. A tal fine, la Corte può estrarre dal complesso degli elementi forniti dal giudice nazionale e, segnatamente, dalla motivazione della decisione di rinvio, le norme e i principi di diritto dell'Unione che richiedano un'interpretazione, alla luce dell'oggetto della controversia principale (sentenza del 16 luglio 2015, *Abcur*, C 544/13 e C 545/13, EU:C:2015:481, punti 33 e 34 nonché giurisprudenza citata).

36 Nel caso di specie, sebbene il giudice del rinvio abbia formalmente interrogato la Corte solo sull'interpretazione del regolamento n. 883/2004, occorre, come suggerito dalla Commissione, esaminare se il regolamento n. 492/2011, in particolare l'articolo 7, paragrafo 2, di quest'ultimo, debba essere interpretato nel senso che osta a una normativa di uno Stato membro come quella di cui trattasi nel procedimento principale.

37 Infatti, come rilevato al punto 13 della presente sentenza, in risposta a un quesito posto dalla Corte in udienza, il governo slovacco ha precisato che, al momento dell'adesione della Repubblica slovacca e della Repubblica ceca all'Unione, UB era impiegato in una scuola primaria e aveva continuato a svolgere tale impiego almeno fino al 2006.

38 Orbene, l'articolo 45, paragrafo 2, TFUE dispone che la libera circolazione dei lavoratori implica l'abolizione di qualsiasi discriminazione, fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori degli Stati membri, per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro (sentenza del 15 dicembre 2016, *Depesme e a.*, da C 401/15 a C 403/15, EU:C:2016:955, punto 34 e giurisprudenza citata).

39 Inoltre, l'articolo 7, paragrafo 2, del regolamento n. 492/2011 costituisce l'espressione particolare, nel campo specifico della concessione di vantaggi sociali, della regola della parità di trattamento sancita dall'articolo 45, paragrafo 2, TFUE e deve essere interpretato allo stesso modo di quest'ultima disposizione (sentenza del 15 dicembre 2016, *Depesme e a.*, da C 401/15 a C 403/15, EU:C:2016:955, punto 35 e giurisprudenza citata).

40 Orbene, a norma dell'articolo 7, paragrafo 2, del regolamento n. 492/2011, il lavoratore cittadino di uno Stato membro gode, nel territorio degli altri Stati membri, degli stessi vantaggi sociali e fiscali dei lavoratori nazionali.

41 La Corte ha considerato che tale disposizione opera a favore, indifferentemente, tanto dei lavoratori migranti residenti in uno Stato membro ospitante quanto dei lavoratori frontalieri i quali, pur esercitando attività di lavoro dipendente in quest'ultimo Stato membro, risiedono in un altro Stato membro (sentenze del 15 dicembre 2016, *Depesme e a.*, da C 401/15 a C 403/15, EU:C:2016:955, punto 37, e del 10 luglio 2019, *Aubriet*, C 410/18, EU:C:2019:582, punto 24).

42 Del pari, la Corte ha già dichiarato che un lavoratore che esercitava un'attività lavorativa subordinata nello Stato membro ospitante al momento dell'adesione del suo Stato membro di origine all'Unione e che abbia continuato a esercitare tale attività dopo l'adesione può, dalla data dell'adesione medesima, invocare l'articolo 7, paragrafo 2, del regolamento (CEE) n. 1612/68 del Consiglio, del 15 ottobre 1968, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità (GU 1968, L 257, pag. 2), il cui testo è stato ripreso all'articolo 7, paragrafo 2, del regolamento n. 492/2011, salvo che il regime transitorio previsto dall'atto di adesione non disponga diversamente (v., in tal senso, sentenza del 27 settembre 1989, *Lopes da Veiga*, 9/88, EU:C:1989:346, punti 9, 10 e 19).

43 A tale riguardo, a partire dall'adesione della Repubblica slovacca e della Repubblica ceca all'Unione, il 1° maggio 2004, la libera circolazione dei lavoratori è pienamente applicabile, in linea di principio, nei confronti dei cittadini cechi che lavorano in Slovacchia, conformemente all'articolo 24 dell'atto relativo alle condizioni di adesione all'Unione europea della Repubblica ceca, della Repubblica di Estonia, della Repubblica di Cipro, della Repubblica di Lettonia, della Repubblica di Lituania, della Repubblica di Ungheria, della Repubblica di Malta, della Repubblica di Polonia, della Repubblica di Slovenia e della Repubblica slovacca e agli adattamenti dei trattati sui quali si fonda l'Unione europea (GU 2003, L 236, pag. 33), nonché al punto 1.1 dell'allegato V di tale atto, unicamente fatte salve le disposizioni transitorie previste ai punti da 1.2 a 1.14 di detto allegato. Dato che l'articolo 7, paragrafo 2, del regolamento n. 1612/68 non costituisce oggetto delle citate disposizioni transitorie, tale disposizione si applica, nei confronti dei cittadini cechi, dal 1° maggio 2004 (v., per analogia, sentenza del 27 settembre 1989, *Lopes da Veiga*, 9/88, EU:C:1989:346, punto 9).

44 Di conseguenza, l'articolo 7, paragrafo 2, del regolamento n. 492/2011 può essere del pari invocato da un lavoratore come UB che, pur non avendo trasferito il suo luogo di residenza, si è trovato, a causa dell'adesione all'Unione dello Stato di cui è cittadino e dello Stato nel cui territorio ha fissato la propria residenza, nella situazione di un lavoratore migrante.

45 Occorre quindi verificare se una prestazione supplementare per i rappresentanti sportivi come quella oggetto del procedimento principale rientri nella nozione di «vantaggio sociale» ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 2, del regolamento n. 492/2011.

46 A tale riguardo, il richiamo operato dalla predetta disposizione ai vantaggi sociali non può essere interpretato restrittivamente (v., in tal senso, sentenze del 30 settembre 1975, *Cristini*, 32/75, EU:C:1975:120, punto 12, e del 17 aprile 1986, *Reed*, 59/85, EU:C:1986:157, punto 25).

47 Dall'obiettivo della parità di trattamento perseguito dall'articolo 7, paragrafo 2, del regolamento n. 492/2011 risulta infatti che la nozione di «vantaggio sociale» estesa da tale disposizione ai lavoratori cittadini di altri Stati membri comprende tutti i vantaggi che, connessi o meno a un contratto di lavoro, sono generalmente attribuiti ai lavoratori nazionali, in ragione principalmente del loro status obiettivo di lavoratori o del semplice fatto della loro residenza nel territorio nazionale, e la cui estensione ai lavoratori cittadini di altri Stati membri risulta quindi atta a facilitare la loro mobilità all'interno dell'Unione (v., in tal senso, sentenze del 17 aprile 1986, *Reed*, 59/85, EU:C:1986:157, punto 26; del 12 maggio 1998, *Martínez Sala*, C 85/96, EU:C:1998:217, punto 25, e del 15 settembre 2005, *Ioannidis*, C 258/04, EU:C:2005:559, punto 35) e, pertanto, la loro integrazione nello Stato membro ospitante.

48 Come già dichiarato dalla Corte, costituiscono siffatti vantaggi, in particolare, l'indennità di disoccupazione concessa ai giovani che hanno appena terminato gli studi e che sono alla ricerca di una prima occupazione (v., in tal senso, sentenza del 15 settembre 2005, *Ioannidis*, C 258/04, EU:C:2005:559, punto 34), l'indennità di educazione per il figlio di un lavoratore (v., in tal senso, sentenza del 12 maggio 1998, *Martínez Sala*, C 85/96, EU:C:1998:217, punto 26), la facoltà, per la vedova e i figli minori di un lavoratore migrante, di beneficiare delle riduzioni sui prezzi dei trasporti ferroviari applicabili alle famiglie numerose (v., in tal senso, sentenza del 30 settembre 1975, *Cristini*, 32/75, EU:C:1975:120, punto 13), la facoltà, per l'imputato avente la qualità di lavoratore, di utilizzare una delle lingue disponibili per i residenti di un comune dello Stato membro ospitante (v., in tal senso, sentenza dell'11 luglio 1985, *Mutsch*, 137/84, EU:C:1985:335, punti 16 e 17), o ancora la facoltà di ottenere che il compagno di un lavoratore, non coniugato e non cittadino dello Stato membro ospitante, sia autorizzato a soggiornarvi con lui (v., in tal senso,

sentenza del 17 aprile 1986, Reed, 59/85, EU:C:1986:157, punto 28), dal momento che tutte queste misure possono contribuire all'integrazione del lavoratore migrante nell'ambiente del paese ospitante e quindi alla realizzazione dell'obiettivo della libera circolazione dei lavoratori.

49 Nello stesso senso, si deve ammettere che la possibilità per un lavoratore migrante di venire ricompensato, al pari dei lavoratori cittadini dello Stato membro ospitante, per i risultati sportivi eccezionali che egli ha ottenuto rappresentando tale Stato membro, o i suoi predecessori giuridici, può contribuire all'integrazione di tale lavoratore nell'ambiente di detto Stato membro e quindi alla realizzazione dell'obiettivo della libera circolazione dei lavoratori.

50 Contrariamente alle osservazioni del governo slovacco formulate in udienza, tale interpretazione non può essere rimessa in discussione dalle sentenze del 31 maggio 1979, Even e ONPTS (207/78, EU:C:1979:144), e del 16 settembre 2004, Baldinger (C 386/02, EU:C:2004:535).

51 Vero è che in tali sentenze la Corte ha dichiarato che le prestazioni concesse agli ex combattenti inabili al lavoro a causa di un evento bellico o agli ex prigionieri di guerra che attestino di essere stati a lungo in prigionia, a titolo di testimonianza di riconoscenza della nazione per le prove sopportate, non rientrano, in quanto versate in cambio dei servizi resi al loro paese, nella nozione di «vantaggio sociale» ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 2, del regolamento n. 1612/68, e ciò anche quando i richiedenti di tali prestazioni erano lavoratori migranti. In tal senso, dette prestazioni non contribuivano all'integrazione di tali lavoratori nello Stato membro ospitante.

52 Per contro, la prestazione supplementare di cui trattasi nel procedimento principale persegue la finalità di ricompensare gli atleti di alto livello che hanno rappresentato lo Stato membro ospitante, o i suoi predecessori giuridici, in competizioni sportive internazionali e che hanno conseguito risultati notevoli. In particolare, tale prestazione supplementare non ha soltanto l'effetto di conferire ai suoi beneficiari una sicurezza finanziaria volta, in particolare, a compensare l'assenza di pieno inserimento nel mercato del lavoro durante gli anni dedicati alla pratica di uno sport ad alto livello, ma anche e principalmente di conferire loro un prestigio sociale particolare in ragione dei risultati sportivi che essi hanno conseguito nel contesto di tale rappresentanza. Il fatto che il lavoratore migrante benefici di tale prestigio, di cui godono anche i cittadini dello Stato membro ospitante che si trovano nella stessa situazione, o che addirittura hanno ottenuto medaglie nella stessa squadra in occasione di competizioni di uno sport collettivo, è tale da facilitare l'integrazione dei suddetti lavoratori migranti nella società di tale Stato membro. Peraltro, la Corte ha già riconosciuto la notevole rilevanza sociale dello sport nell'Unione, in particolare dello sport dilettantistico, riflessa dall'articolo 165 TFUE, nonché il ruolo di tale sport come fattore di integrazione nella società dello Stato

membro ospitante (v., in tal senso, sentenza del 13 giugno 2019, *TopFit e Biffi*, C 22/18, EU:C:2019:497, punto 33).

53 Ne consegue che una prestazione supplementare come quella di cui trattasi nel procedimento principale rientra nella nozione di «vantaggio sociale», ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 2, del regolamento n. 492/2011, con la conseguenza che uno Stato membro che concede tale prestazione ai propri lavoratori nazionali non può rifiutarla ai lavoratori cittadini degli altri Stati membri senza commettere una discriminazione fondata sulla cittadinanza, vietata da tale disposizione.

54 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione pregiudiziale dichiarando che

– l'articolo 3, paragrafo 1, lettera d), del regolamento n. 883/2004 deve essere interpretato nel senso che una prestazione supplementare versata a taluni sportivi di alto livello che hanno rappresentato uno Stato membro, o i suoi predecessori giuridici, nell'ambito di competizioni sportive internazionali non rientra nella nozione di «prestazione di vecchiaia», ai sensi di tale disposizione, ed è pertanto esclusa dall'ambito di applicazione di tale regolamento;

– l'articolo 7, paragrafo 2, del regolamento n. 492/2011 deve essere interpretato nel senso che osta a una normativa di uno Stato membro che subordina il beneficio di una prestazione supplementare istituita a favore di taluni sportivi di alto livello che hanno rappresentato tale Stato membro, o i suoi predecessori giuridici, nell'ambito di competizioni sportive internazionali, in particolare alla condizione che il richiedente abbia la cittadinanza del suddetto Stato membro.

### *Sulle spese*

55 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

1) L'articolo 3, paragrafo 1, lettera d), del regolamento (CE) n. 883/2004 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 29 aprile 2004, relativo al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale, deve essere interpretato nel senso che una prestazione supplementare versata a taluni sportivi di alto livello che hanno rappresentato uno Stato membro, o i suoi predecessori giuridici, nell'ambito di competizioni sportive internazionali non rientra nella nozione di «prestazione di vecchiaia», ai sensi di tale disposizione, ed è pertanto esclusa dall'ambito di applicazione di tale regolamento.

2) L'articolo 7, paragrafo 2, del regolamento (UE) n. 492/2011 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 aprile 2011, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione, deve essere interpretato nel senso che osta a una normativa di uno Stato membro che subordina il beneficio di una prestazione supplementare istituita a favore di taluni sportivi di alto livello che hanno rappresentato tale Stato membro, o i suoi predecessori giuridici, nell'ambito di competizioni sportive internazionali, in particolare alla condizione che il richiedente abbia la cittadinanza del suddetto Stato membro.



GIURISPRUDENZA ORDINARIA NAZIONALE

---



**CASSAZIONE CIVILE SEZ. VI - 14/11/2019, N. 29707**

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE SESTA CIVILE  
SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MOCCI Mauro - Presidente -  
Dott. CONTI Roberto Giovanni - rel. Consigliere -  
Dott. DELLI PRISCOLI Lorenzo - Consigliere -  
Dott. GORI Pierpaolo - Consigliere -  
Dott. CAPOZZI Raffaele - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso 21006-2017 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, C.F. (OMISSIS), in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

OMR DI D.G. E A.G. SNC, in persona del legale rappresentante pro tempore, P.B., D.G. A.G., elettivamente domiciliati in ROMA, PIAZZA CAVOUR presso la CORTE di CASSAZIONE, rappresentati e difesi dall'avvocato ANNA MARIA BARBANTE;

- controricorrenti -

avverso la sentenza n. 2136/11/2017 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di ROMA, depositata l'11/04/2017;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 26/06/2019 dal Consigliere Relatore Dott. CONTI ROBERTO GIOVANNI.

## FATTI E RAGIONI DELLA DECISIONE

Con quattro distinti avvisi di accertamento emessi nei confronti della società OMR s.n.c. e dei tre soci D.G., A.G. e P.B. e relativi all'anno di imposta 2006, l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Rieti - riprendeva a tassazione costi indeducibili ed IVA sul rilievo dell'inesistenza oggettiva di un'operazione di sponsorizzazione oggetto di una fattura emessa dall'associazione sportiva dilettantistica pro-calcio Contigliano nei confronti della contribuente.

In seguito alle impugnazioni proposte dai contribuenti, la CTP di Rieti accoglieva i ricorsi e annullava gli atti impugnati.

La CTR Lazio confermava la decisione appellata dall'Ufficio con la sentenza indicata in epigrafe, ritenendo raggiunta la prova dell'effettività dell'operazione sulla scorta delle risultanze documentali prodotte nonché inerenti i costi di sponsorizzazione sostenuti dalla contribuente in relazione alle dimensioni economiche dell'impresa esercitata.

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo.

La società intimata ha resistito con controricorso.

L'Agenzia delle Entrate deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) e degli artt. 2697 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3). Prospetta, in particolare, che la CTR non avrebbe fatto buon governo dei principi di questa Corte in ordine al tenore della prova contraria richiesta in capo ai contribuenti in caso di contestazione di operazioni inesistenti, fondando il proprio convincimento "sulla base di mere soggettive congetture".

Il motivo con il quale si prospetta l'erronea applicazione della disciplina in tema di operazioni inesistenti e di ragionamento probatorio fondato su presunzioni, è fondato nei termini di seguito esposti.

Giova premettere che in tema di accertamento delle imposte sui redditi la presenza di fatture formalmente regolari non esclude la legittimità dell'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), qualora la fattura stessa possa considerarsi relativa ad un'operazione oggettivamente inesistente.

In tali casi, pertanto, l'Ufficio può contestare la veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici gravi, precise e concordanti con

successivo spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente in ordine all'effetti esistenza delle attività risultanti dalla fattura.

Ed infatti, questa Corte è ferma nel ritenere che “In tema d'imposte sui redditi, è legittimo il ricorso all'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ex art. 39, comma 1, lett. d), anche in presenza di una contabilità formalmente corretta ma complessivamente inattendibile, potendosi, in tale ipotesi, evincere l'esistenza di maggiori ricavi o minori costi in base a presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente, per il cui assolvimento, in caso di operazioni oggettivamente inesistenti, da cui il fisco ha dedotto l'inesistenza delle passività dichiarate, non è sufficiente né la regolare annotazione delle fatture nelle scritture contabili né l'effettività delle spese (Cass., V, n. 23550/2014; Cass., V, n. 23626/2016; Cass., V, n. 11109/2003).

Le considerazioni appena espresse valgono anche in materia di Iva, avendo questa Corte ribadito specificamente una volta assoluta da parte dell'Amministrazione finanziaria la prova, anche mediante elementi indiziari, dell'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente dimostrarne, di contro, l'effettiva esistenza, senza che, tuttavia, sia sufficiente a tal fine l'esibizione della fattura, documentazione di solito utilizzata proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia” (Cass., V, n. 26453/2018; Cass., V, n. 17619/2018; Cass., VI, n. 18118/2016).

Si è ancora aggiunto che “nell'ipotesi di inversione dell'onere probatorio, la prova gravante in capo al contribuente non potrà ritenersi soddisfatta con la mera esibizione della fattura, né con la sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali, notoriamente, vengono utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia” (tra le altre, Cass. n. 16437/2015, Cass. nn. 15228/2001, 12802/2011).

Orbene, qualora detto onere probatorio sia assolto mediante la deduzione di presunzioni semplici, è necessario richiamare la giurisprudenza di questa Corte per cui “In tema di prova per presunzioni, il giudice, dovendo esercitare la sua discrezionalità nell'apprezzamento e nella ricostruzione dei fatti in modo da rendere chiaramente apprezzabile il criterio logico posto a base della selezione delle risultanze probatorie e del proprio convincimento, è tenuto a seguire un procedimento che si articola necessariamente in due momenti valutativi: in primo luogo, occorre una valutazione analitica degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria; successivamente, è doverosa una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza

considerando atomisticamente uno o alcuni di essi. Ne consegue che deve ritenersi censurabile in sede di legittimità la decisione in cui il giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio senza accertare se essi, quand'anche singolarmente sforniti di valenza indiziaria, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi, nel senso che ognuno avrebbe potuto rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevole completamento” (Cass., Sez. VI, 5, n. 5374/2017, Cass., Sez. VI, 5 n. 9108/2012).

Orbene, la CTR Lazio ha fatto errata applicazione dei principi in materia di onere della prova dell'effettività dell'operazione contestata e di valutazione delle presunzioni.

Il giudice di merito, infatti, ha, per un verso, totalmente tralasciato di considerare la genericità del contenuto dei contratti di sponsorizzazione stipulati e la presenza di precedenti decisioni emesse contro la associazione sportiva dilettantistica Pro-Contigliano -sentenza della CTP Roma n. 78/2/2014, concernente la violazione degli obblighi dichiarativi da parte della stessa e l'emissione di fatture false per operazioni inesistenti - tra cui quella di cui in contestazione - che l'Ufficio aveva richiamato a dimostrazione dell'inesistenza oggettiva dell'operazione di sponsorizzazione.

Per altro verso, la CTR ha valorizzato elementi totalmente privi di valenza presuntiva, quali i documenti bancari attestanti il versamento del corrispettivo in denaro dell'operazione, inoltre richiamando genericamente le riproduzioni fotografiche dell'evento sponsorizzato, senza individuarne il contenuto e specificarne il contesto e la collocazione spazio temporale.

In conclusione, in accoglimento del ricorso la sentenza impugnata va quindi cassata, con rinvio ad altra sezione della CTR Lazio, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia ad altra sezione della CTR Lazio, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 26 giugno 2019.

Depositato in Cancelleria il 14 novembre 2019

GIURISPRUDENZA SPORTIVA NAZIONALE

---



**COMUNICATO UFFICIALE N. 1339  
DEL 26 FEBBRAIO 2019**

**TRIBUNALE FEDERALE N. 43 DELLA  
FEDERAZIONE ITALIANA PALLACANESTRO**

Deferimento del sig. (*omissis*), Presidente della ASD (*omissis*), per la violazione dell'art 47 R.G.

**Il Tribunale federale**

Presidente: Romagnoli

Componenti: Tomassini, Coppola

Relatore: Coppola

Esaminato nella riunione del 13 febbraio u.s. l'atto della Procura federale del 16 gennaio 2019, con il quale veniva deferito, per la violazione dell'art 47 R.G., il sig. (*omissis*), Presidente della ASD (*omissis*) "*per aver sottoscritto personalmente il modulo di tesseramento dell'atleta (omissis) per la propria società al posto della diretta interessata, falsificandone la firma*".

letti gli atti ed i documenti dell'indagine della Procura federale n. 24/2018-19, incardinata a seguito di esposto da parte dell'atleta (*omissis*), la quale segnalava di come risultasse tesserata per la ASD (*omissis*) nonostante non avesse sottoscritto alcun modulo relativo, ma avesse solo preso accordi verbali con tale società, poi non formalizzati, in quanto decideva di giocare con un'altra squadra;

considerata la relazione del Procuratore federale aggiunto, i documenti in atti e le dichiarazioni rese dall'atleta, la quale precisava di aver inizialmente dato la propria disponibilità all'allenatrice della (*omissis*) di giocare per tale società, ma di aver poi cambiato idea a seguito del trasferimento di quest'ultima, decidendo quindi di tesserarsi per la (*omissis*), per la quale tuttavia il tesseramento non si poteva formalizzare in quanto l'atleta stessa risultava già tesserata per la (*omissis*);

preso altresì atto delle dichiarazioni rese dal deferito in una breve memoria difensiva, nella quale ammetteva di aver firmato personalmente il tesseramento al posto dell'atleta, ma solo per velocizzare i tempi tecnici dei suoi allenamenti, in ragione della volontà già manifestata dalla ragazza di giocare per la propria società;

sentito in udienza il Procuratore federale aggiunto che, nel riportarsi all'atto di deferimento, concludeva richiedendo la sanzione dell'inibizione per mesi 8, data la gravità della condotta (mentre per il deferito nessuno compariva in udienza né veniva depositato ulteriore atto difensivo);

considerato infine che la condotta, pur alla luce delle giustificazioni addotte dal (*omissis*), appare tuttavia connotata da particolare gravità, sia in ragione della carica rivestita dal deferito che dalla superficialità e della leggerezza con la quale il medesimo ha agito, avendo egli apposto di propria iniziativa ed in sua vece - senza neppure interpellare, anche solo telefonicamente, l'atleta stessa, al fine di saggiarne l'effettiva volontà di tesserarsi e giocare con la propria società - la firma della (*omissis*) sul modulo di tesseramento. Il Presidente agiva pertanto senza alcuna autorizzazione a danno dell'ignara atleta, la quale scopriva, per puro caso, e solo al momento di richiedere l'iscrizione presso altra società, di essere già tesserata per la (*omissis*), pur non avendo mai firmato alcun modulo;

ritenuto quindi che l'iniziale ed alquanto generica manifestazione di volontà, espressa tra l'altro solo verbalmente, da parte dell'atleta a soggetto terzo (non più in forza presso la stessa (*omissis*)) e non direttamente al Presidente, non possa in alcun modo, per i fatti contestati, costituire circostanza attenuante, e che l'ammissione resa dal deferito costituisca oggettivamente prova dell'illecito contestato, ovvero della sussistenza dell'ipotesi di cui all'art 47 R.G.;

preso pertanto atto che appare congrua la richiesta di sanzione formulata dalla Procura federale, pari cioè a mesi otto di inibizione;

P.Q.M.

applica al sig. (*omissis*), Presidente della ASD (*omissis*), il provvedimento di inibizione per mesi 8, fino al 13 ottobre 2019 (art 47 R.G.).

F.to Irene Coppola  
RELATORE

F.to Federico Romagnoli  
PRESIDENTE

**SPORTS LAW AND POLICY CENTRE SRLS**

VIA GIOVANNI PASCOLI 54  
84014 NOCERA INFERIORE SA  
CF/P.IVA 05283020658

Web site: [www.sportslawandpolicycentre.com](http://www.sportslawandpolicycentre.com) – E-mail: [info@sportslawandpolicycentre.com](mailto:info@sportslawandpolicycentre.com)

**ORDINE D'ACQUISTO**  
**RIVISTA DI DIRITTO ED ECONOMIA DELLO SPORT - ANNO 2019**

*da inviare via email ([info@sportslawandpolicycentre.com](mailto:info@sportslawandpolicycentre.com)) o via Fax (06.92912678)  
allegando ricevuta di pagamento*

**DATI CLIENTE PER CONTATTI**

<b>Nome e Cognome</b>	
<b>Tel. - Fax</b>	
<b>Indirizzo</b>	
<b>E-mail</b>	

**DATI FATTURAZIONE**

<b>Nome e Cognome / Ragione sociale</b>	
<b>Indirizzo</b>	
<b>Codice Fiscale / Partita IVA</b>	
<b>Pec</b>	
<b>Codice univoco</b>	

**DATI SPEDIZIONE**

<b>Nome e Cognome / Ragione sociale</b>	
<b>Indirizzo</b>	
<b>Recapito telefonico</b>	

**TIPOLOGIA ORDINE**

Abbonamento Anno 2019 – n. 3 Volumi Cartacei	€ 200,00
Abbonamento Anno 2019 – n. 3 Volumi Versione eBook	€ 100,00
Singolo Volume Cartaceo	€ 70,00
Singolo Volume versione eBook	€ 35,00

**NOTE**

--

**DATI PAGAMENTO**

Bonifico Bancario: SPORTS LAW AND POLICY CENTRE S.r.l.s.  
Presso BANCA MONTE DEI PASCHI DI SIENA - IBAN: IT47Y0103076480000063220265 - BIC:  
PASCITMMSAR

Data e Luogo, \_\_\_\_\_

Timbro e/o Firma \_\_\_\_\_



Finito di stampare a febbraio 2020  
presso Press Up s.r.l.

Sports Law and Policy Centre  
[www.sportslawandpolicycentre.com](http://www.sportslawandpolicycentre.com)  
[info@sportslawandpolicycentre.com](mailto:info@sportslawandpolicycentre.com)