

# Tax News

2/2024

*Comitato di direzione*

Fabrizio Amatucci, Lorenzo Del Federico, Eugenio Della Valle  
Valerio Ficari, Maria Cecilia Fregni, Maurizio Logozzo  
Giuseppe Marini, Loris Tosi, Antonio Viotto



G. Giappichelli Editore

Francesco Garganese\*

SFRUTTAMENTO DEL DIRITTO ALL'IMMAGINE DEGLI  
SPORTIVI E LUOGO DI IMPOSIZIONE DEI PROFITTI

EXPLOITATION OF THE IMAGE RIGHTS  
OF ATHLETES AND PLACE OF TAXATION OF PROFITS

**Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte,  
Sez. II, 15 maggio 2023, n. 219**

*Abstract*

La Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte analizza il trattamento tributario applicabile ai compensi derivanti dallo sfruttamento del diritto all'immagine degli sportivi professionisti, offrendo una soluzione condivisibile con riferimento alla qualificazione giuridica e al luogo di produzione dei detti redditi. Tuttavia, la complessità della fattispecie analizzata, acuita per essere riferibile ad un noto calciatore di fama internazionale, impone qualche ulteriore riflessione anche in chiave de iure condendo. Difatti, la disciplina tributaria ad oggi applicabile appare non perfettamente in linea con l'avvento di forme di business di "recente" evoluzione (si pensi ai c.d. influencer). Ciò impone di valutare l'ipotesi di un adeguamento dell'impianto normativo esistente anche al fine di individuare più facilmente il luogo di imposizione dei medesimi proventi.

*The second instance Tax Court of Justice of Piedmont analyzes the tax treatment applicable to compensation deriving from the exploitation of the image rights of professional athletes, offering an acceptable solution with reference to the legal qualification and place of production of the said income. However, the complexity of the case analysed, exacerbated by being referable to a well-known footballer of international fame, requires some further reflection also from an evolving perspective. In fact, the tax regulations applicable today appear not to be perfectly in line with the advent of "recently" evolving business forms (think of the so-called influencers). This requires evaluating the hypothesis of an adaptation of the existing regulatory system also in order to more easily identify the place of taxation of the same proceeds.*

---

\* Professore a contratto di diritto tributario nell'Università degli Studi di Teramo. Dotto-  
re di ricerca in governo dell'Unione europea, politiche sociali e tributarie.

1. La Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, con la sentenza n. 219/2023, offre l'occasione per esaminare l'inquadramento giuridico dei compensi corrisposti agli sportivi professionisti per lo sfruttamento del proprio diritto all'immagine nonché per proporre alcune riflessioni sulla sempre più diffusa tendenza di persone note di diffondere la propria immagine per il tramite dei social network; fattispecie quest'ultima non solo riferibile a sportivi o ad artisti di fama internazionale, come nel caso di specie, ma anche a persone, pur prive di reali meriti professionali, che ciononostante riescono a generare profitto mediante la diffusione di contenuti digitali in cui la propria immagine viene associata a particolari beni o servizi.

La vicenda esaminata dal Collegio giudicante scaturiva dall'impugnazione di un silenzio rifiuto opposto dall'Agenzia delle Entrate all'istanza di rimborso proposta da un calciatore professionista portoghese, forse il più noto nel mondo a livello mediatico negli ultimi venti anni, relativa ad una parte dell'IRPEF versata da costui nell'anno in cui le sue prestazioni sportive erano contrattualizzate da una società calcistica italiana.

Si trattava, in particolare, della richiesta di restituzione del tributo corrisposto in Italia con riferimento ai redditi percepiti dal detto calciatore per lo sfruttamento economico della propria immagine, redditi che l'istante qualificava non più come redditi di lavoro autonomo (così indicato in dichiarazione), bensì di altra tipologia, come qui di seguito sarà specificato, e che, in ogni caso, erano da ritenersi prodotti all'estero e suscettibili di beneficiare in Italia, Paese in cui il calciatore aveva stabilito la propria residenza fiscale, del regime dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 24-bis del D.P.R. n. 917/1986 (imposta dovuta a forfait nella misura di centomila euro annui sui redditi prodotti all'estero dalle persone fisiche che trasferiscono in Italia la propria residenza).

Ad avviso del contribuente, in particolare, i redditi derivanti dallo sfruttamento economico della propria notorietà avrebbero dovuto distinguersi in proventi derivanti dallo sfruttamento del proprio diritto all'immagine in senso stretto – da qualificarsi come redditi assimilati ai redditi di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53, comma 2, lett. b), del TUIR ovvero, in subordine, come redditi diversi ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. l), del TUIR – e proventi derivanti dallo svolgimento di attività esecutive – da qualificarsi come redditi assimilati da quelli di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. c-bis), del TUIR. Per entrambe le fattispecie, il contribuente evidenziava che trattavasi di redditi prodotti all'estero, avendo egli stipulato con società terze accordi per la cessione dell'uso della propria immagine, dunque suscettibili di beneficiare dell'applicazione dell'imposta sostitutiva in luogo dell'IRPEF calcolata secondo le aliquote progressive.