



Roma, 22 agosto 2007

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Oggetto: Consulenza giuridica ai sensi della circolare 18 maggio 2000, n. 99-
Ritenute alla fonte su redditi di lavoro dipendente - Art. 23 DPR 29
settembre 1973, n. 600

QUESITO

L'Associazione italiana calciatori (AIC) ha chiesto consulenza in ordine alle ritenute alla fonte sul reddito di lavoro dipendente dei calciatori di serie C, propri associati, alla relativa certificazione del sostituto d'imposta e alla responsabilità per il pagamento del tributo nel caso di omesso versamento delle ritenute stesse.

Ha premesso al riguardo che la Lega calcio professionisti di serie C è autorizzata dalle società calcistiche, proprie associate, a corrispondere la retribuzione dei calciatori nel caso di difficoltà finanziarie delle stesse ed ha quindi chiesto per l'evenienza:

- quale sia il soggetto (Lega calcio o società) obbligato ad effettuare le ritenute alla fonte sulla retribuzione corrisposta ai calciatori;
- quale sia il soggetto (Lega calcio o società) obbligato alla certificazione di tale prelievo e se a tal fine sia possibile utilizzare anche modalità alternative al certificato unico del datore di lavoro (mod. CUD);

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

L'AIC ritiene anzitutto che la Lega calcio, sulla base dell'allegata dichiarazione unilateralmente e uniformemente resa dalle società calcistiche

(datori di lavoro), assuma la veste del mandatario con rappresentanza (*ex art. 1704 e ss. cod. civ.*) delle stesse poiché corrisponde la retribuzione ai calciatori in loro nome e conto, per ovviare a difficoltà finanziarie in corso.

Tale qualifica soggettiva della Lega non farebbe venir meno quella di sostituto d'imposta in capo alle società calcistiche su cui gravano pertanto tutti gli obblighi tipici previsti dalla legge tributaria (effettuazione, certificazione e versamento delle ritenute d'acconto nonché dichiarazione unica con mod.770).

La sostituzione d'imposta permarrebbe in capo alle società medesime anche se si volesse qualificare il rapporto tra queste e la Lega nell'ambito della delegazione di pagamento *ex articolo 1269 e ss. cod.civ.*.

La Lega agirebbe, in sostanza, da semplice intermediaria di pagamento (alla stregua di un istituto di credito incaricato di eseguire un pagamento da un cliente con addebito sul proprio conto corrente) e la sua attività si realizzerebbe, in concreto, mediante la corresponsione della retribuzione al netto delle ritenute per imposte e contributi previdenziali, se previamente quantificate e comunicate dalle società calcistiche, ovvero al lordo, nella contraria ipotesi, salvo in ogni caso l'obbligo delle società calcistiche di versare le ritenute e recuperare in seguito quanto eventualmente percepito dal proprio dipendente in misura indebita per l'assenza di rivalsa da parte della Lega.

In ordine alla certificazione del sostituto d'imposta, *ex articolo 4 del DPR 22 luglio 1998, n. 322*, l'associazione istante ritiene che i propri membri, in alternativa al c.d. modello CUD, possano utilizzare "apposito dettaglio fornitogli dalla Lega" sui pagamenti effettuati in nome e per conto delle società calcistiche, ai fini dello scomputo delle ritenute subite sull'IRPEF complessiva.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente si rileva che la risposta è resa con riferimento ai quesiti che concernono la posizione fiscale dell'istante e della Lega Calcio Professionisti e l'assolvimento degli obblighi ai medesimi riferibili.

Secondo codesta Associazione, il prospettato rapporto tra Lega calcio e società calcistiche sarebbe riconducibile ad un indeterminato ambito contrattuale

di vincolo reciproco (del tipo: mandato con rappresentanza, delegazione di pagamento, intermediazione di pagamento), pur a fronte di un atto unilaterale di queste ultime quale emergente dall'allegato trasmesso.

Occorre, tuttavia, evidenziare in via preliminare che la configurazione giuridica privatistica di un determinato rapporto, quale appunto quello intercorrente tra Lega e società, non assume rilevanza ai fini dell'individuazione del sostituto d'imposta e degli adempimenti connessi a tale qualifica (effettuazione, certificazione e versamento delle ritenute d'acconto nonché dichiarazione con mod. 770).

Sul punto è sufficiente rilevare che il sostituto d'imposta è tra i soggetti che concorre con l'Amministrazione finanziaria ad una funzione pubblica primaria, quale il reperimento delle risorse destinate alla spesa pubblica, e che pertanto la disciplina della sua attività è imperativa e cogente e non può subire sovrapposizioni per effetto dell'attività tra soggetti privati quand'anche da questa derivino obblighi di natura tributaria a carico di essi, come nel caso in esame.

Ai fini suddetti è allora determinante riferire il dato normativo alla fattispecie concreta che si sostanzia nella corresponsione da parte della Lega calcio di somme aventi natura di reddito di lavoro dipendente (retribuzione dei calciatori associati) svolto presso terzi (società calcistiche).

Al riguardo, in materia di ritenute sui redditi di lavoro dipendente l'articolo 23, comma 1, del DPR 29 settembre 1973, n. 600 dispone: *“Gli enti e le società indicati nell'articolo 87, comma 1, [oggi art. 73, comma 1] del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR)...le società e le associazioni indicate nell'articolo 5 del predetto testo unico e le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell'articolo 51 [oggi art. 55] del citato testo unico... le persone fisiche che esercitano arti o professioni... i quali corrispondono somme e valori di cui all'articolo 48 [oggi art. 51] dello stesso testo unico, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa...”*.

Ai soggetti indicati in detta disposizione l'articolo 64, comma primo, dello stesso DPR n. 600/1973 conferisce la qualifica di sostituto d'imposta, coincidente con: *"Chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento d'imposte in luogo di altri, per fatti e situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso"*.

Orbene, la fattispecie prospettata da codesta Associazione contiene i requisiti soggettivi ed oggettivi prescritti dal combinato disposto di dette norme.

La Lega Professionisti Serie C, ai sensi dell'articolo 1 e ss. del proprio statuto, è infatti un'associazione di diritto privato senza fine di lucro che non ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali di cui all'articolo 2195 del codice civile.

Per tale sua natura essa è compresa nell'articolo 73, comma 1, lettera c) del TUIR e quindi assume necessariamente la qualifica di sostituto d'imposta laddove corrisponda somme aventi natura di reddito di lavoro dipendente (retribuzione ai calciatori), ai sensi dell'articolo 51 del TUIR, pertanto soggette a ritenuta alla fonte a titolo di acconto *"all'atto del pagamento"*, ex articolo 23, comma 1, del DPR n. 600 del 1973.

Lo svolgimento dell'attività lavorativa dipendente presso terzi (società calcistiche) mantiene pur fermo l'obbligo della ritenuta in capo alla Lega, quale sostituto d'imposta, in aderenza anche allo stesso concetto di reddito di lavoro dipendente, ex articolo 49 del TUIR, oltre che al testo del predetto articolo 23 ed alla sua *ratio*.

Per la sussistenza del reddito di lavoro dipendente, ai fini fiscali, l'articolo 49 del TUIR privilegia, infatti, la natura oggettiva del rapporto di lavoro subordinato in quanto tale più che la riconducibilità della prestazione lavorativa alla sfera giuridica del soggetto che eroga il reddito scaturente.

L'articolo 23 del DPR 600 correla invece l'obbligo della ritenuta non più, come nel previgente testo, alla corresponsione *"di compensi e altre somme di cui all'articolo 46 (oggi 49) del TUIR per prestazioni di lavoro dipendente"*, ma *"di*

somme e valori di cui all'articolo 48 [oggi art. 51] dello stesso testo unico...percepiti... a qualunque titolo... in relazione al rapporto di lavoro...".

Dalla qualifica di sostituto d'imposta conseguono in capo alla Lega, oltre alle ritenute, anche gli altri obblighi tipici connessi quali il versamento delle stesse (art. 3 DPR n. 602 del 1973), il rilascio della certificazione unica mediante utilizzo esclusivo del mod. CUD (art. 4, comma 6 *quater*, DPR n. 322 del 1998), specificamente previsto dell'Agenzia delle Entrate per i redditi di lavoro dipendente, nonché la dichiarazione, per via telematica, con mod. 770 semplificato (art. 4, comma 1, DPR n. 322 del 1998).

Il presente parere, richiesto con istanza di consulenza giuridica, è reso nell'ambito della generale attività interpretativa ai sensi della circolare 18 maggio 2000, n. 99.