



Imposizione di sportivi di punta

LIG 18 I

LIFD 18 I

Modello OCSE 17

1. PREMESSE E QUESTIONE GIURIDICA

Gli sportivi di punta attivi a livello internazionale (in particolare gli atleti delle discipline sci alpino, sci nordico, mountain bike) residenti nei Grigioni hanno stipulato con i loro fornitori tecnici e sponsor dei contratti dipendenti dalle prestazioni. Questo significa che gli sportivi vengono da un lato indennizzati da fornitori tecnici e sponsor con un **importo fisso** garantito quale controprestazione per il diritto di usare il nome e l'immagine dello sportivo e per l'impiego del materiale tecnico durante competizioni ed eventi pubblicitari (sponsoring fees). D'altro lato vengono versati **premi di classifica** per i successi conseguiti durante le competizioni.

Un altro elemento di reddito degli sportivi di punta sono gli **ingaggi e i montepremi** (prize money e appearance fees) versati dagli organizzatori delle competizioni.

Si pone la questione di come vadano tassati nel rapporto internazionale questi proventi degli sportivi di punta residenti nel Cantone.

Allo stesso modo si affronta l'imposizione di sportivi residenti all'estero, ma attivi nei Grigioni.

2. CONSIDERANDI

2.1 Domicilio fiscale in Svizzera

2.1.1 In generale

Secondo LIG 6 I, le persone fisiche sono imponibili in forza di appartenenza personale nel Cantone dei Grigioni, se hanno il loro domicilio o la loro dimora fiscale nel Cantone (cfr. LIFD 3 I). L'assoggettamento in virtù dell'appartenenza personale è illimitato. Esso si estende in tutto il mondo a tutti i proventi ad eccezione delle imprese, degli stabilimenti d'impresa e dei fondi siti all'estero (LIFD 6 I). Sottostà all'imposta sul reddito la totalità dei proventi, periodici e unici (LIG 16 I; LIFD 16 I). Sono imponibili segnatamente tutti i proventi da attività lucrativa indipendente o dipendente (LIG 17 e 18; LIFD 17 seg.), nonché i proventi (licenze) derivanti da beni immateriali ceduti per l'uso o l'utilizzazione (LIG 21 I lett. e; LIFD 20 I lett. f).

Di conseguenza, anche tutti i proventi di sportivi di punta conseguiti attraverso la loro attività quali sciatori, fondisti, ciclisti, ecc. e dalla commercializzazione dei diritti alla loro persona quali nome, immagine e autografo sono soggetti all'imposizione in Svizzera e nei Grigioni¹. La questione che rimane aperta è unicamente se e in quale misura la

¹ Cfr. StRK ZH I ZH 17.4.1997, in: StE 1997 A 31.4 n. 5

sovranità fiscale svizzera venga limitata da **convenzioni di doppia imposizione** (CDI) della Svizzera in seguito all'attività internazionale quale sportivo professionista.

2.1.2 Clausola per gli sportivi conformemente alla CDI

La Svizzera ha stipulato una CDI con praticamente tutti gli Stati in cui gli sportivi di punta residenti nel Cantone dei Grigioni svolgono di regola le loro competizioni, esibizioni e unità di allenamento.

Tutte le CDI della Svizzera con gli Stati in questione contengono una disposizione che corrisponde a quella dell'art. 17 cpv. 1 del modello di convenzione OCSE (modello OCSE). Secondo questa clausola, i proventi ricevuti da una persona residente in Svizzera in qualità di sportivo per la sua attività sono imponibili nell'altro Stato contraente².

Per sportivo ai sensi del modello OCSE 17 I si intende una persona che partecipa a una competizione pubblica nello Stato di attività. I proventi ricevuti dallo sportivo per le sue esibizioni riferite allo sport possono dunque venire tassati nei relativi Stati. Il riferimento all'esibizione del concetto di sportivo corrisponde al **riferimento all'esibizione del compenso**. Oltre ai compensi per le esibizioni (cachet), vi rientrano anche montepremi, ingaggi e simili. La clausola per gli sportivi comprende sia **proventi da attività lucrativa indipendente, sia da attività lucrativa dipendente**³.

La clausola per gli sportivi vale però solo per i proventi in **relazione diretta e immediata con le esibizioni sportive** e che si riferiscono dunque a una determinata manifestazione⁴. Se questi proventi non sono in relazione diretta e immediata con l'esibizione o con uno spettacolo pubblico, trovano applicazione le ulteriori disposizioni della rispettiva convenzione di doppia imposizione relative all'attività indipendente o dipendente o relative ai diritti di licenza (ovvero per la commercializzazione dei diritti immateriali al nome, all'immagine e alla parola⁵ [cfr. modello OCSE 7, 12 o 15⁶]). Bisogna dunque sempre verificare per quale ragione e per quale evento lo sportivo riceve il suo compenso. Quale

² Secondo la CDI DBA-USA 17 I, il diritto di imposizione per i proventi di uno sportivo non spetta allo Stato dell'esibizione se l'ammontare delle entrate lorde ricevute da questo sportivo per la sua attività (comprese le spese che gli vengono rimborsate o che vengono assunte per lui), non supera, per l'anno fiscale considerato, USD 10'000 o l'equivalente in franchi svizzeri.

³ TF del 6.5.2008, 2C_276/2007, consid. 5.3

⁴ StRK ZH 17.4.1997, in: StE 1997 A 31.4 n. 5; Roger M. Cadosch, Besteuerung von Sportlern im internationalen Verhältnis, in: Sport und Recht, Berna 2007, pag. 309; Xavier Oberson, Taxation of Artistes and Sportsmen in Switzerland, in: International Taxation of artistes & sportsmen, Basilea/Ginevra/Zurigo 2009, pag. 25 e 29

⁵ TF del 6.5.2008, 2C_276/2007, consid. 5.5; Cadosch, op. cit., pag. 309

⁶ Attività lucrativa indipendente (modello OCSE 7): il diritto d'imposizione spetta allo Stato di residenza, a meno che nello Stato dove viene esercitata l'attività lucrativa esista uno stabilimento d'impresa (ciò che difficilmente dovrebbe essere il caso di sportivi). Attività lucrativa dipendente (modello OCSE 15): il diritto d'imposizione spetta allo Stato nel quale viene esercitata l'attività lucrativa dipendente (principio del luogo di lavoro); sono fatti salvi i casi in cui trova applicazione la cosiddetta clausola dell'installatore (diritto di imposizione nello Stato di residenza; modello OCSE 15 II). Questo è il caso se il beneficiario non soggiorna nello Stato in cui lavora per oltre 183 giorni in 12 mesi, le remunerazioni vengono versate da un datore di lavoro non residente nello Stato di lavoro e le remunerazioni non sono a carico di uno stabilimento d'impresa che il datore di lavoro ha nello Stato di lavoro. Diritti di licenza (modello OCSE 12): il diritto d'imposizione spetta allo Stato di residenza.

particolare norma di assegnazione, il modello OCSE 17 I va interpretato in modo **restrittivo**⁷.

L'art. 17 cpv. 2 modello OCSE contiene un'estensione dell'art. 17 cpv. 1 modello OCSE dal punto di vista personale: vengono inclusi anche i proventi che non sono pagati allo sportivo medesimo, ma a un terzo. Questo significa che conformemente all'art. 17 cpv. 2 modello OCSE i proventi ai sensi dell'art. 17 cpv. 1 modello OCSE possono essere tassati nello Stato dove avviene l'esibizione sportiva indipendentemente da chi riceve i proventi. Il terzo può essere ad esempio un'agenzia sportiva che incassa tutti i proventi in relazione all'attività dello sportivo in questione. Lo sportivo mette a disposizione di questa agenzia la sua forza lavoro e i diritti allo sfruttamento della propria notorietà. Dalla società lo sportivo riceve per il suo lavoro un salario e, a seconda della situazione di reddito, un bonus annuale ed eventualmente anche dei dividendi. Il fatto se un'agenzia sportiva viene accettata dal punto di vista fiscale secondo il diritto interno va valutato nel singolo caso.

2.1.3 *Ingaggi e montepremi, nonché premi di classifica*

Il versamento di ingaggi e montepremi da parte di organizzatori di competizioni, fornitori tecnici o sponsor è in relazione diretta con l'attività sportiva e può dunque essere attribuito al campo d'applicazione del modello OCSE 17 I. Lo stesso vale per i premi di classifica⁸ versati da fornitori tecnici o sponsor per i successi ottenuti in singole gare. Poiché questi versamenti **dipendono direttamente dalla prestazione sportiva**, vanno **attribuiti** al rispettivo **luogo di svolgimento** di una manifestazione sportiva (sia in Svizzera, sia all'estero)⁹. Poiché la Svizzera secondo la stragrande maggioranza delle CDI applica il metodo dell'esenzione dall'imposta con riserva della progressione, viene evitata non solo la doppia imposizione attuale, bensì anche quella virtuale. In Svizzera l'imposizione degli ingaggi e dei montepremi, nonché dei premi di classifica per gare all'estero versati agli sportivi non entra dunque in considerazione nemmeno se il relativo Stato di svolgimento non riscuote un'imposta alla fonte su questo denaro¹⁰. In Svizzera questi proventi possono essere considerati solo per determinare l'aliquota d'imposta (LIG 9 I; LIFD 7 I). Di conseguenza, soltanto gli ingaggi e i montepremi, nonché i premi di classifica per le gare svolte in Svizzera sono soggetti all'imposizione in Svizzera; essi vengono tassati nel rapporto intercantonale nel domicilio fiscale dello sportivo.

2.1.4 *Retribuzione di base fissa*

Le indennità di base fisse garantite da sponsor/fornitori tecnici sono **dovute indipendentemente dalla prestazione sportiva**, ragione per cui non possono essere messe in

⁷ TF del 6.5.2008, 2C_276/2007, consid. 5.6; Oberson, op. cit., pag. 29

⁸ Retribuzioni legate al successo per piazzamenti nelle prime posizioni in occasione di singole competizioni versate in aggiunta alle retribuzioni di base.

⁹ TF del 6.5.2008, 2C_276/2007, consid. 6.4; Cadosch, op. cit., pag. 311

¹⁰ Vi è un'eccezione se la relativa CDI prevede l'esenzione (con riserva della progressione) solo se si dimostra l'imposizione dei proventi nello Stato di svolgimento. Attualmente solo la CDI con i Paesi Bassi prevede una simile riserva dell'imposizione effettiva (cfr. CDI-NL 22 V lett. a). Di conseguenza, i proventi degli sportivi attribuiti ai Paesi Bassi per l'imposizione, in Svizzera sono esonerati dall'imposizione solo se è dimostrata l'imposizione effettiva nei Paesi Bassi.

relazione con singole competizioni¹¹. Per il versamento dell'importo fisso garantito non sono per l'appunto determinanti i successi in singole gare. Queste remunerazioni dipendono perlopiù dalla popolarità precedente dello sportivo e possono sostanzialmente essere considerate quale compenso per la messa a disposizione della notorietà personale dello sportivo per ottenere un effetto pubblicitario¹². I proventi dalle indennità di base fisse di fornitori tecnici e sponsor non rientrano dunque nel campo d'applicazione del modello OCSE 17 I.

Queste indennità sono di regola proventi da attività lucrativa indipendente, ragione per cui la loro imposizione si orienta al modello OCSE 7 I. Poiché gli sportivi nel rispettivo Stato di esibizione non dispongono di uno stabilimento d'impresa, il **diritto d'imposizione viene attribuito alla Svizzera quale Stato di residenza**. L'imposizione delle indennità di base fisse di fornitori tecnici e sponsor deve dunque avvenire integralmente in Svizzera.

Le indennità di base fisse di sponsor e fornitori tecnici vengono tassate nel rapporto intercantonale nel domicilio fiscale dello sportivo.

2.1.5 Premi di classifica

Eventuali premi di classifica per piazzamenti ai primi posti nelle classifiche generali di disciplina e/o nelle classifiche mondiali **non** si possono **attribuire direttamente a un'esibizione sportiva attuale** o a determinati luoghi di svolgimento di competizioni, ragione per cui il modello OCSE 17 I non trova applicazione per questi proventi¹³. L'**imposizione** di questi premi deve dunque avvenire anch'essa integralmente **in Svizzera** quale Stato di residenza (cfr. n. 2.1.4).

2.1.6 Proventi sotto forma di diritti di licenza

I proventi dalla realizzazione di diritti d'autore o di altri diritti alla proprietà intellettuale non sono di regola in alcuna relazione diretta con una determinata esibizione sportiva¹⁴. Per questa ragione i relativi proventi devono essere tassati in Svizzera quale Stato di residenza (cfr. modello OCSE 12 I).

2.2 Domicilio fiscale all'estero

2.2.1 In generale

Gli sportivi residenti all'estero che partecipano a manifestazioni sportive nel Cantone dei Grigioni sono imponibili in misura limitata nel Cantone in forza di appartenenza economica (LIG 8 I lett. a e LIFD 5 I lett. a). L'assoggettamento si limita ai proventi dalla loro attività svolta personalmente nel Cantone e ad altre indennità a ciò collegate. L'imposta viene riscossa alla fonte, ovvero presso l'organizzatore della competizione o presso lo

¹¹ TF del 6.5.2008, 2C_276/2007, consid. 6.3 e 6.4; Cadosch, op. cit., pag. 311

¹² Grossmann, Die Besteuerung des Künstlers und Sportlers im internationalen Verhältnis, Berna/Stoccarda/Vienna 1992, pag. 114

¹³ Cadosch, op. cit., pag. 311

¹⁴ È il caso ad esempio se uno sponsor provvede una linea di prodotti di nome, autografo o immagine dello sportivo e lo sportivo partecipa alle entrate dalla vendita dei prodotti.

sponsor/fornitore tecnico (LIG 100 I e LIFD 92 I). Questo vale anche se i proventi non sono pagati allo sportivo medesimo, ma a un terzo (p.es. un'agenzia sportiva; LIG 100 II e LIFD 92 I).

2.2.2 Limitazione dovuta alla CDI

La configurazione presentata dell'imposizione nel diritto nazionale corrisponde al modello OCSE 17 I¹⁵ e alla relativa disposizione nelle convenzioni di doppia imposizione stipulate dalla Svizzera. In base a queste disposizioni, i proventi di sportivi per prestazioni personali esercitate da uno sportivo in tale qualità sono imponibili nello Stato contraente dove dette prestazioni sono svolte. Questo significa che anche in caso di residenza all'estero dello sportivo, il diritto di imposizione della Svizzera è garantito dalle disposizioni della CDI riprese dal modello OCSE 17 I. Come spiegato al n. 2.1.2, ai proventi di sportivi il Cantone dei Grigioni applica il cosiddetto metodo misto, secondo cui una suddivisione dei proventi tra Stato di residenza e Stati di attività avviene **a seconda della relazione dei proventi con l'attività sportiva** dello sportivo. Questo metodo dev'essere lo stesso, indipendentemente dal fatto se uno sportivo residente in Svizzera è attivo all'estero oppure se uno sportivo residente all'estero è attivo in Svizzera¹⁶.

Di conseguenza, gli **ingaggi e i montepremi** versati dagli organizzatori di competizioni nel Cantone dei Grigioni a sportivi residenti all'estero sono soggetti all'**imposta alla fonte** nel Cantone. I **premi di classifica** versati da fornitori tecnici e sponsor per i successi ottenuti in singole gare svolte nei Grigioni, nel Cantone possono essere assoggettati all'**imposta alla fonte** solo se queste indennità vengono versate da un **fornitore tecnico o da uno sponsor con sede o stabilimento d'impresa in Svizzera**. Conformemente a LIG 100 III e a LIFD 92 IV, l'organizzatore incaricato dello svolgimento della manifestazione nel Cantone è solidalmente responsabile del pagamento dell'imposta alla fonte.

Indennità di base fisse e premi di classifica versati da sponsor non possono essere tassati nel Cantone dei Grigioni, poiché queste indennità non si possono associare direttamente a un'esibizione sportiva attuale e vanno dunque attribuite allo Stato di residenza dello sportivo (cfr. numeri 2.1.4 e 2.1.5).

In relazione alla procedura dell'imposta alla fonte si rimanda ai promemoria n. 120¹⁷ e n. 122¹⁸ dell'Amministrazione delle imposte dei Grigioni, nonché al Promemoria sull'imposizione alla fonte di artisti, sportivi e conferenzieri dell'AFC¹⁹ (nella lettera circolare "imposta alla fonte"; disponibile solamente in tedesco e francese).

¹⁵ Rainer Zigerlig/Guido Jud, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, 2^a ed., Basilea 2008, n. marg. 5 in merito all'art. 92 LIFD

¹⁶ Cadosch, op. cit., pag. 309

¹⁷ Promemoria sull'imposizione alla fonte di artisti, sportivi e conferenzieri con domicilio o residenza all'estero <http://www.gr.ch/DE/institutionen/verwaltung/dfg/stv/Quellensteuer%202017/Form120-2017IT.pdf>

¹⁸ Promemoria sull'imposizione alla fonte di artisti, sportivi e conferenzieri: panoramica delle convenzioni di doppia imposizione <http://www.gr.ch/DE/institutionen/verwaltung/dfg/stv/Quellensteuer%202017/Form122-2017IT.pdf>

¹⁹ www.estv.admin.ch.