

ANTONIO FIORENTINO MARTINO

AVV. TRIBUTARISTA IN MILANO

*Il trattamento fiscale dei compensi degli e-gamer e i profili di diritto internazionale*

*The tax regime of income earned by gamers and the international tax aspects*

**Abstract:** Il presente contributo esamina il trattamento fiscale in Italia dei proventi conseguiti dai gamer nell'ambito degli e-sport, alla luce della legislazione vigente sino a giugno 2023 e di quella attualmente in vigore. Si forniscono anche alcune ipotesi di prospettive future, sulla base di atti normativi oggi in discussione in Parlamento. Infine, vengono illustrati taluni profili di diritto tributario internazionale, nell'ottica dei trattati per evitare le doppie imposizioni.

**Abstract:** This contribution examines the tax treatment in Italy of income earned by gamers in the context of e-sports, in light of the legislation in force until June 2023 and of the legislation currently in force. Some hypotheses of future perspectives are also provided, based on legislative acts under discussion in Parliament. Finally, certain aspects of international tax law are illustrated, in light of treaties for the avoidance of double taxation.

**Keywords:** esport ; gamer; tassazione; Modello OCSE.

**Keywords:** esports; gamer; taxation; OECD Model.

*1. Il trattamento fiscale dei proventi dell'attività e-sportiva*

Il fenomeno degli *e-sport*, da un lato, sta acquisendo un rilievo sempre maggiore, anche in termini di giro d'affari, e, dall'altro, è molto eterogeneo; sono inoltre molto variegata le modalità attraverso le quali un *gamer* può essere remunerato per la propria attività. In generale, si possono individuare tre fonti principali di guadagno: 1) i compensi dell'attività di *gaming* che potremmo definire "tipica": si tratta dei pagamenti di premi in denaro e vincite ricevute direttamente dal *gamer*, o tramite il team di appartenenza, per la partecipazione a competizioni (sia offline, sia online); 2) gli incassi derivanti da attività riconducibili alla cessione dei diritti di sfruttamento economico dell'immagine, attraverso sponsorizzazioni, attività di *endorsement* o di pubblicità testimoniale; e infine, 3) i

proventi corrisposti dalle piattaforme di *streaming* video (prime tra tutte, Twitch, o YouTube) per la trasmissione di contenuti in *live streaming*.

Nel presente contributo ci soffermiamo esclusivamente sul trattamento fiscale dei guadagni che potremmo definire “specifici” dell’attività e-sportiva, ovvero i premi e le vincite riconosciuti per la vittoria o per il buon piazzamento nelle competizioni (e, dunque, le remunerazioni di cui al punto 1) dell’elenco che precede)<sup>1</sup>.

A tal fine, riveste un ruolo dirimente la circostanza che almeno ad oggi gli *e-sport* – salvo il Sim racing<sup>2</sup> – non sono stati riconosciuti sul piano giuridico come veri e propri “sport”; con la conseguenza che le norme nazionali sullo sport non possono essere attualmente applicate; deve, quindi, farsi ricorso alle qualificazioni civilistiche e fiscali generali.

Così, nel caso in cui le prestazioni e-sportive siano rese da *gamer* di professione:

- a. tutte le volte che l’attività sia caratterizzata da un vincolo di subordinazione (pensiamo agli *e-sport* di squadra, in cui i *gamer* competono raggruppati in team, e sono chiamati al rispetto di direttive tecniche di un coach, o di orari di allenamento, o a qualsiasi altro elemento sintomatico di subordinazione), allora i proventi conseguiti potranno classificarsi tra i redditi di lavoro dipendente *ex art.* 49 del T.U.I.R., ed essere determinati secondo le regole dettate dall’art. 51 del medesimo Testo Unico; stessa sorte spetterà a quei rapporti ascrivibili alle collaborazioni coordinate e continuative. In tutte queste fattispecie, accanto ai premi ottenuti nelle competizioni, rientreranno naturalmente nella medesima categoria reddituale anche eventuali remunerazioni periodiche riconosciute al singolo *gamer* dalla propria società o associazione e-sportiva di appartenenza<sup>3</sup>;

---

<sup>1</sup> Sul tema, cfr. anche E. M. DE LEO, C. CAMPIGOTTO, “Egamer, compensi senza regole chiare”, Italia Oggi del 9 luglio 2022.

<sup>2</sup> Ovvero, le competizioni con software che tentano di simulare accuratamente le corse automobilistiche, completi di variabili del mondo reale come consumo di carburante, danni, usura e aderenza degli pneumatici e impostazioni delle sospensioni. Il Sim racing è stato riconosciuto come sport con delibera del CONI del 7 luglio 2021, e si colloca all’interno dell’area sportiva dedicata all’automobilismo, di competenza, sul territorio nazionale, della federazione Automobile Club d’Italia.

<sup>3</sup> Anche in dottrina si è ritenuto, in special modo per i giocatori di *e-soccer*, che possa effettivamente configurarsi un rapporto di lavoro subordinato quando il giocatore è alle dipendenze e sotto la direzione del team di appartenenza (così M. ALTOMARE – S. MASSAROTTO, “Per gli eSports e il calcio virtuale regime fiscale incerto”, il fisco n. 29/2020, pag. 2831).

- b. nelle ipotesi in cui, invece, manchi la subordinazione, i premi o le vincite conseguiti attraverso la partecipazione a tornei e competizioni saranno collocabili tra i redditi di lavoro autonomo professionale *ex art. 53, comma 1, del T.U.I.R.*, e la relativa base imponibile dovrà essere calcolata secondo l'art. 54, commi da 1 a 6-*bis*.

Le somme ottenute da prestazioni e-sportive occasionali, invece, saranno ragionevolmente ricondotte ai redditi di lavoro autonomo occasionale *ex art. 67, comma 1, lett. 1), del T.U.I.R.*<sup>4</sup>; per il calcolo della relativa base imponibile, l'art. 70, comma 2, del T.U.I.R. stabilisce che detti redditi sono costituiti “*dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione*”<sup>5</sup>.

## *2. Prospettive future*

Tale inquadramento delle remunerazioni rivenienti dall'attività e-sportiva, se era valido finantoché è rimasta in vigore la Legge n. 91/1981, è destinato a non mutare neppure a seguito della recente entrata in vigore del D.Lgs. n. 36/2021, avvenuta lo scorso

---

<sup>4</sup> Neppure prima della sua abrogazione, avvenuta ad opera del D.Lgs. n. 36/2021, poteva, invece, farsi ricorso all'art. 67, comma 1, lett. m), del T.U.I.R.: detta norma richiedeva, infatti, che “*le indennità di trasferta, i rimborsi forfettari di spesa, i premi e i compensi*”, per poter essere qualificati come “redditi diversi”, dovessero essere “*erogati (...) nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal CONI, dalla società Sport e salute Spa, dalle Federazioni sportive nazionali [...] e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto*”. Tale norma si rendeva, al più, applicabile ai compensi occasionali nell'ambito di competizioni di Sim Racing, dopo che questo è stato riconosciuto dal CONI.

<sup>5</sup> Non si può escludere che i medesimi compensi da prestazioni e-sportive occasionali possano rientrare anche nella previsione dell'art. 67, comma 1, lett. d), del T.U.I.R., che qualifica come redditi diversi, oltre alle vincite delle lotterie, dei concorsi a premio, dei giochi e delle scommesse organizzati per il pubblico, e oltre ai premi attribuiti in riconoscimento di particolari meriti artistici, scientifici o sociali, anche “*i premi derivanti da prove di abilità o dalla sorte*”. In tal caso, la base imponibile verrebbe determinata in modo diverso, giacché ai sensi dell'art. 69 comma 1, del T.U.I.R. le somme incassate a tale titolo “*costituiscono reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta, senza alcuna deduzione*”. Anche la misura della ritenuta sarebbe differente, poiché:

- a) per i redditi di lavoro autonomo occasionale l'art. 25 del D.P.R. n. 600/1973 prevede che essa sia pari al 20 per cento, e venga operata a titolo di acconto, mentre
- b) l'art. 30 del D.P.R. n. 600/1973, che disciplina la ritenuta – tra le altre cose – sulle “*vincite derivanti dalla sorte, da giochi di abilità, quelli derivanti da concorsi a premio, da pronostici e da scommesse*”, al comma 2 stabilisce che la stessa sia pari al 20 per cento, e venga applicata a titolo di imposta, “*sui premi dei giochi svolti in occasione di spettacoli radio-televisivi, competizioni sportive o manifestazioni di qualsiasi altro genere nei quali i partecipanti si sottopongono a prove basate sull'abilità o sull'alea o su entrambe*”.

1° luglio 2023: ed infatti, pur nel rinnovato contesto normativo, è sempre essenziale che un atleta, per potersi definire “lavoratore sportivo” (e, dunque, per rientrare nell’ambito di applicazione del Decreto, anche quanto alla relativa disciplina fiscale), operi in ogni caso nell’ambito di una Federazione Sportiva Nazionale o di una Disciplina Sportiva Associata<sup>6</sup>; di conseguenza, fintantoché un determinato *e-sport* non sarà stato riconosciuto dal CONI, i relativi *gamer* non potranno accedere alle regole speciali di natura (civilistica ma anche) tributaria dettate dal predetto Decreto.

Da questo punto di vista, dobbiamo segnalare che la proposta di legge n. 868, presentata alla Camera il 7 febbraio 2023, nel tentativo di dotare il fenomeno degli *e-sport* di una apposita regolamentazione<sup>7</sup> prevede:

- all’art. 13, che venga istituito presso il CONI il Registro delle associazioni, delle società e delle imprese e-sportive, e che tale iscrizione sia obbligatoria per svolgere le attività che la legge attribuirà alle associazioni sportive dilettantistiche, alle società e-sportive professionistiche e alle imprese e-sportive; e
- all’art. 7 (rubricato “*Rapporto di prestazione e-sportiva*”) che “*Il rapporto di prestazione e-sportiva regolato dalla presente legge si costituisce esclusivamente*

---

<sup>6</sup> Infatti, l’art. 2 del Decreto definisce:

- alla lett. a) per “associazione o società sportiva dilettantistica” il soggetto giuridico affiliato ad una Federazione Sportiva Nazionale, ad una Disciplina Sportiva Associata o ad un Ente di Promozione Sportiva che svolge, senza scopo di lucro, attività sportiva, nonché la formazione, la didattica, la preparazione e l’assistenza all’attività sportiva dilettantistica;
- alla lett. gg), per “Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche” il registro istituito presso il Dipartimento per lo sport al quale devono essere iscritte, per accedere a benefici e contributi pubblici di qualsiasi natura, tutte le società e associazioni sportive dilettantistiche che svolgono attività sportiva, compresa l’attività didattica e formativa, “*e che operano nell’ambito di una Federazione Sportiva Nazionale, una Disciplina Sportiva Associata, un Ente di Promozione Sportiva riconosciuti dal CONI*”;
- alla lett. hh), per “settore dilettantistico” il settore di una Federazione Sportiva Nazionale o Disciplina Sportiva Associata non qualificato come professionistico,
- infine, alla lett. ll), per “settore professionistico” il settore qualificato come professionistico dalla rispettiva Federazione Sportiva Nazionale o Disciplina Sportiva Associata.

<sup>7</sup> Il preambolo della proposta di legge, significativamente, ricorda che “a fronte di un settore in così grande crescita, non esiste ancora in Italia alcuna disposizione normativa che regoli gli e-sport”, e afferma che “questo progetto di legge, che tiene in considerazione quanto previsto dalla risoluzione del Parlamento europeo del 10 novembre scorso (2022/2027-INI) sugli sport elettronici e i videogiochi, si prefigge lo scopo di offrire una disciplina normativa in grado di governare il settore e regolamentare i numerosi aspetti giuridici coinvolti, promuovendo al tempo stesso il «buon gioco», prevenendo e contrastando i fenomeni patologici”.

*mediante la conclusione di un contratto di prestazione e-sportiva professionistico, dilettantistico o amatoriale<sup>8</sup>, secondo quanto previsto dal Capo I del titolo V del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36”.*

Il richiamo integrale al Capo I del titolo V del D.Lgs. n. 36/2021 comporta che – laddove un determinato *e-sport* dovesse essere riconosciuto dal CONI –, anche il *gamer* potrà essere ufficialmente qualificato come “lavoratore sportivo” e, conseguentemente, troveranno nei suoi riguardi applicazione anche le disposizioni fiscali di favore per il settore dilettantistico recate dall’art. 36, commi da 6 a 6-*quater*<sup>9</sup>. Si tratta, in particolare, delle agevolazioni previste per i compensi (i quali non sono imponibili fino alla soglia di euro 15.000) e per i premi (i quali, al ricorrere di ben determinate condizioni soggettive e oggettive, scontano una tassazione mediante ritenuta alla fonte a titolo d’imposta con aliquota del 20 per cento).

Per quegli *e-sport* che non otterranno il riconoscimento del CONI, invece, continueranno ad applicarsi le regole ad oggi valide, e prima esaminate.

### *3. Gli aspetti di diritto internazionale*

Gli *e-sport* (come anche molti degli sport “tradizionali”) sono caratterizzati da un elevato profilo di transnazionalità: molto spesso le competizioni (sia offline, sia online) coinvolgono *gamer* provenienti da diversi Paesi, e ciò comporta che occorra stabilire in quale giurisdizione i proventi o i premi conseguiti all’esito delle gare debbano essere tassati.

Molto in sintesi, nel nostro ordinamento vige il principio della cd. “tassazione globale” (“*worldwide taxation principle*”) per i redditi percepiti dai soggetti residenti in Italia, mentre per i soggetti non residenti sono imponibili solo i redditi prodotti nel nostro Paese. Pertanto, laddove i compensi ottenuti dallo sportivo di professione siano tassabili in Italia

---

<sup>8</sup> Il richiamo alle prestazioni e-sportive “amatoriali” sembra frutto di un errato rinvio alla versione del D.Lgs. n. 36/2021 ante Correttivo; in esito alle modifiche apportate da quest’ultimo, infatti, sul piano degli sport “tradizionali” – come anticipato nel Capitolo I – la figura degli sportivi amatoriali è stata sostituita dagli sportivi volontari.

<sup>9</sup> Cfr. E. M. DE LEO, “La riforma del lavoro sportivo cambia il mondo degli e-sport”, Italia Oggi del 13 ottobre 2022.

sulla base dei predetti criteri, l'analisi si deve spostare sulle norme pattizie internazionali eventualmente esistenti, poiché esse possono modificare il regime fiscale previsto dall'ordinamento domestico; in altre parole, occorre sempre verificare se l'Italia conserva il diritto di tassare tali redditi anche nel caso in cui tra i due Paesi coinvolti (tipicamente, quello di residenza dello sportivo e quello in cui si svolge la gara) sia in vigore un Trattato contro le doppie imposizioni sul reddito.

Come noto, l'esigenza di adottare appositi Trattati o Convenzioni bilaterali (i quali, lo ricordiamo, prevalgono sulla normativa interna dei due Stati contraenti<sup>10</sup>), deriva dal fatto che molto spesso i singoli Paesi utilizzano gli stessi criteri per definire la loro sovranità impositiva (*i.e.* tassazione su base mondiale per i contribuenti residenti e tassazione limitata ai redditi di fonte "interna" per i contribuenti non residenti), con ciò rendendo concreto il rischio di doppie imposizioni.

In questa materia i Trattati hanno, quindi, la funzione di stabilire norme internazionali di conflitto, per eliminare la sovrapposizione dei sistemi fiscali nazionali; in caso contrario, i contribuenti subirebbero, in relazione ad un determinato reddito, un maggior carico fiscale, con conseguente ostacolo all'attività economica internazionale. Tale scopo viene perseguito mediante l'attribuzione del potere d'imposizione fiscale ad uno Stato contraente e, corrispondentemente, con la rinuncia all'esercizio di tale potere da parte dell'altro Stato. In alcuni casi viene prevista una potestà impositiva concorrente di entrambi gli Stati contraenti<sup>11</sup>.

---

<sup>10</sup> Ciò ai sensi, oltre che dell'art. 117 Cost., anche dell'art. 75 del D.P.R. n. 600 del 1973, ai sensi del quale "Nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia".

<sup>11</sup> Quando entrambi gli Stati possono esercitare il proprio potere impositivo su un certo reddito, il rischio della doppia imposizione è generalmente evitato concedendo al contribuente, che abbia pagato le imposte all'estero, un credito di imposta nel proprio Stato di residenza (o eventualmente rendendo esente il reddito estero).

4. *L'art. 17 del Modello OCSE e i redditi conseguiti dai gamer*

Il Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni (Modello OCSE) contiene una norma specifica relativamente ai redditi degli artisti (“*entertainer*”) e degli sportivi (“*sportsperson*”), prevedendo, all’art. 17, paragrafo 1, che i redditi conseguiti da un soggetto residente in uno Stato contraente in virtù di attività artistiche o sportive esercitate nell’altro Stato contraente, possono essere assoggettati a tassazione in detto ultimo Stato<sup>12</sup>.

In altre parole, limitandoci al mondo dello sport, la fonte del reddito si collocherà nello Stato nel quale l’atleta è fisicamente presente svolgendo personalmente la propria attività di sportivo.

Il paragrafo 1 dell’art. 17 stabilisce che “*i redditi sono imponibili in detto altro Stato*” (“*may be taxed in that other State*”), riferendosi naturalmente a quello in cui i redditi sono prodotti, e poiché non afferma – a differenza di altre disposizioni convenzionali – la loro imponibilità “*soltanto*” in detto Stato, lascia intendere che tali redditi sono imponibili anche nel Paese di residenza, e, dunque, che esiste una *potestà impositiva concorrente*, ossia che entrambi gli Stati contraenti possono tassare i redditi percepiti dall’artista o dall’atleta<sup>13</sup>.

Ciò premesso, e venendo al caso specifico degli *e-sport*, occorre analizzare la figura del *gamer* in rapporto alla disciplina convenzionale del Modello OCSE; più precisamente, le questioni da affrontare sono due:

(i) innanzitutto, occorre appurare l’eventuale equiparabilità dei *gamer* agli “*entertainer*” o “*sportsperson*” di cui all’art. 17 del suddetto Modello (profilo soggettivo), e, in secondo luogo, in caso di risposta positiva alla prima questione,

---

<sup>12</sup> Pertanto, in virtù del citato art. 17, le remunerazioni degli artisti e degli sportivi sono sottratte al regime convenzionale stabilito per i redditi derivanti dall’esercizio di un’attività lavorativa (i.e. redditi da lavoro dipendente o da lavoro autonomo) o imprenditoriale (i.e. redditi d’impresa), categorie alle quali sarebbero astrattamente ascrivibili

<sup>13</sup> La *ratio* della disposizione – che concede il potere impositivo anche allo Stato della fonte pur in assenza di una base fissa dell’artista o dello sportivo – è spiegata in dottrina argomentando che gli artisti e gli sportivi sono soggetti contraddistinti da una grande mobilità internazionale, la quale potrebbe favorire fenomeni di (doppia) non imposizione.

(ii) occorre individuare il luogo nel quale deve ritenersi svolta l'attività del *gamer*, dato che, ai sensi del citato art. 17, la potestà impositiva dello Stato della fonte può essere esercitata solo a condizione che l'attività artistica o sportiva sia svolta sul suo territorio (profilo oggettivo).

Quanto al primo aspetto, la riconducibilità dei *gamer* nel perimetro dei soggetti cui si applica l'art. 17 pare agevole: la componente ludica o ricreativa è infatti una caratteristica essenziale nella loro attività, poiché in qualunque accadimento sportivo, o in qualunque evento con finalità di svago e divertimento, l'elemento dell'intrattenimento è connaturato alla esibizione, sia che essa si svolga alla presenza di un pubblico sia che venga trasmessa a vantaggio di una platea di utenti online.

Per quanto, invece, riguarda l'individuazione del luogo di svolgimento dell'attività ("profilo oggettivo"), occorre anticipare che ai fini dell'art. 17 esso è costituito dal concreto esercizio della prestazione artistica o sportiva nello Stato contraente che si qualifica come "Stato di produzione del reddito".

Rilevando, dunque, a questi fini, il principio della "presenza fisica" del soggetto che rende la prestazione, con riferimento all'attività dei *gamer* l'art. 17 sarà di più facile applicazione nei casi di competizioni offline, ove il "luogo" di svolgimento dell'attività coincide con il Paese in cui la gara si disputa in presenza.

Maggiori difficoltà, invece, presentano le ipotesi (maggiormente diffuse) di competizioni online, in cui i partecipanti possono gareggiare da un qualunque luogo nel mondo che sia dotato di una connessione internet. Per dette fattispecie, l'attività dovrebbe intendersi "svolta" nel luogo da cui avviene il collegamento in remoto per partecipare alla competizione: tale luogo di norma dovrebbe coincidere con il Paese di residenza del *gamer* (ove il collegamento avvenga dalla sua abitazione). Ciò, tuttavia, svilirebbe la funzione del citato art. 17, poiché potrebbe condurre a fenomeni doppia non imposizione – ove i *gamer* fossero residenti in Paesi a fiscalità privilegiata; cosicché – *de iure*



*condendo* – si potrebbe ipotizzare di fare ricorso, in queste fattispecie, a criteri alternativi<sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> Potrebbe essere, ad esempio, individuato un criterio di “fonte del reddito” che sostituisca quello basato sulla presenza fisica, o che sia, quantomeno, ad esso alternativo; ad esempio si potrebbe utilizzare il criterio già seguito per i compensi degli amministratori (art. 16 del Modello OCSE), ossia “il criterio della residenza della società nella quale sono esercitate le funzioni di amministratore. Quest’ultimo caso è particolarmente interessante ai nostri fini poiché l’utilizzo del criterio di individuazione della fonte è giustificato dal Commentario in quanto «può essere difficile individuare dove i servizi siano resi» di guisa che «la disposizione considera i servizi resi nello Stato di residenza della società» (cfr. il Commentario all’art. 16 del Modello OCSE, par. 1). A parere di chi scrive, tali problematiche sono simili a quelle sin qui messe in luce con riferimento al settore degli *e-sport*, con particolare riferimento al caso di competizioni che si svolgono virtualmente e non prevedono la presenza fisica dei partecipanti. Sarebbe dunque opportuno prevedere nella disciplina di fonte pattizia che i redditi degli *e-gamer* siano imponibili nello Stato di residenza del soggetto che organizza la competizione virtuale (secondo una logica simile a quella adottata dall’art. 16 del Modello OCSE)”; cfr. M. TENORE, “E-sport: l’applicazione dell’art. 17 modello OCSE ai redditi conseguiti dagli e-gamer”, Riv. Diritto tributario, supplemento online del 31 maggio 2021.

