

TASSAZIONE DI AGENTI E PROCURATORI SPORTIVI CON PARTICOLARE RIGUARDO AL CONTENZIOSO RELATIVO AI COSTI PER LE OPERAZIONI DI CALCIOMERCATO

di Giovanni Turri*

Abstract. Il presente elaborato si prefigge lo scopo di analizzare, dal punto di vista fiscale, l'attività degli agenti e dei procuratori sportivi. Partendo dall'analisi dei recenti Regolamenti nazionali ed internazionali che hanno modificato la disciplina regolamentare di questa attività si analizza, tramite l'esame delle principali sentenze sia di merito che di legittimità, il contenzioso che ha visto fronteggiarsi società di calcio e procuratori sportivi, da una parte, e Agenzia delle Entrate, dall'altra, in merito ai costi per le operazioni di mercato e alla loro qualificazione reddituale, contenzioso che, ad oggi, non ha ancora fissato un orientamento univoco.

SOMMARIO. Introduzione. 1. Regolamento CONI Agenti Sportivi del 27 aprile 2022. 1.1. Evoluzione normativa. 1.2. Aspetti fiscali. 1.3. Le tipologie di agenti e le tematiche fiscali connesse. 1.3.1. Agente sia domiciliato che residente ai fini fiscali in Italia. 1.3.2. Agente estero né domiciliato né residente fiscalmente in Italia. 1.3.3. Agente non residente fiscalmente in Italia ma che opera tramite una stabile organizzazione. 1.4. Aspetti fiscali relativi all'incasso dei compensi. 2. Regolamento FIFA del 16 dicembre 2022. 2.1. L'esame di abilitazione. 2.2. Le licenze internazionali. 2.3. Il tetto alle commissioni. 2.4. I limiti alla rappresentanza multipla. 2.5. La Fifa *Clearing House*. 2.6. Il nuovo regolamento FIFA e la tematica dei *fringe benefits*. 3. I costi di procuratori e di agenti nelle operazioni di calciomercato ed il relativo contenzioso fiscale. 4. Le conseguenze tributarie e penali della ripresa a tassazione dei costi. 5. Conclusioni.

Introduzione.

Il presente articolo si pone lo scopo di analizzare il trattamento fiscale dei compensi pagati dalle società di calcio ai procuratori a fronte dei servizi resi da questi ultimi nelle operazioni di calciomercato, tema sul quale la dottrina tributaria si è espressa raramente. L'inquadramento fiscale di questi compensi è stato oggetto di una lunga serie di verifiche e di accertamenti compiuti sia dall'Agenzia delle Entrate che dalla Guardia di Finanza nei confronti di entrambi i soggetti, società e procuratori, verifiche che sono sfociate in diverse sentenze sia di merito che di legittimità che hanno dato ragione, ora, agli Uffici, ora, al contribuente¹.

Nel presente contributo, si è deciso di affrontare il tema nel modo seguente:

* Dottore Commercialista.

¹ In senso favorevole al contribuente si sono pronunciate la Commissione Tributaria di Genova, con la sentenza 16 gennaio 2018, n. 58, la Commissione Tributaria Regionale Lombardia con la sentenza n. 3880 del 4 maggio 2016, ancora la Commissione Tributaria Provinciale di Genova con la sentenza n. 1300 del 19 ottobre 2017, la Commissione Tributaria di Massa Carrara, con la sentenza n. 145 del 16 marzo 2012, la Commissione Tributaria di Lecce con la sentenza n. 2816 del 20 settembre 2018 e la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con la sentenza n. 4219 del 22 novembre 2021. Vanno poi citate l'ordinanza della Corte di Cassazione 11 febbraio 2020 n. 231, e l'ordinanza della Corte di Cassazione 7 aprile 2022, n. 11337 dove il tema oggetto di questa ricerca non viene analizzato nel suo aspetto sostanziale ma limitatamente all'applicabilità delle sanzioni, Commissione Tributaria Regionale di Firenze n. 22/31/13 del 25 febbraio 2013. Per quanto riguarda la giurisprudenza di legittimità, l'unica ordinanza che dà ragione al contribuente/calciatore è l'ordinanza n. 8407 del 25 marzo 2021 dove gli Ermellini fondano il proprio convincimento sulla prova documentale del separato pagamento dei compensi dovuti dal calciatore al proprio agente. Viceversa, si sono espresse in senso contrario al contribuente/ricorrente le sentenze della Commissione Tributaria Provinciale di Rimini n. 175/01/09 del 23 ottobre 2009, la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Roma n. 1 del 18 gennaio 2010, la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio sezione XXXV, del 5 aprile 2012 n. 53 e la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia Sezione XLV 19 agosto 2015 n. 3625.

- 1) analisi civilistica della nozione di procuratore sportivo con riferimento al Regolamento dell'11 febbraio 2022 mettendo, per quanto possibile, in luce analogie e difformità con la legislazione precedente con particolare riferimento agli aspetti fiscali;
- 2) esame delle principali novità contenute nel Regolamento FIFA sugli agenti di calcio del 16 dicembre 2022;
- 3) esame del contenzioso fiscale che ha visto opposti, da un lato, l'Agenzia delle Entrate e, dall'altro, calciatori e società calcistiche in merito alla qualificazione fiscale dei compensi corrisposti ai procuratori per le operazioni di calciomercato mettendo in luce eventuali limiti e contraddizioni della giurisprudenza sia di merito che di legittimità;
- 4) analisi delle sanzioni amministrative tributarie ed, eventualmente, penali a seguito della ripresa a tassazione di tali costi in capo ai soggetti coinvolti.

1. Regolamento CONI Agenti Sportivi del 27 aprile 2022.

L'11 febbraio 2022 è stato pubblicato il regolamento agenti sportivi da parte del Coni² che, all'art. 23, ha introdotto rilevanti novità relativamente all'istituto della domiciliazione degli agenti sportivi.³

In particolare, è stato previsto che debba essere depositato, presso il Coni, l'accordo di collaborazione professionale tra domiciliato e domiciliatario.⁴

Inoltre, è stabilito l'obbligo del domiciliatario di incassare i compensi derivanti dai contratti di mandato e, conseguentemente, corrispondere la quota parte di compensi di spettanza all'agente sportivo domiciliato secondo i termini e le modalità riportate nell'accordo di collaborazione professionale.

Infine, la norma prevede che domiciliato e domiciliatario conservano l'obbligo, "ognuno per quanto di ragione e nel rispetto dell'ordinamento nazionale di appartenenza, di curare tutti gli adempimenti di natura fiscale compresi i relativi versamenti".

Le disposizioni testé citate non appaiono, in assenza di indicazioni attuative, di semplice esecuzione e, al contrario, sollevano dubbi sul corretto comportamento da seguire per gli operatori del settore che dovessero trovarsi ad applicare tale normativa.

1.1 Evoluzione normativa.

Le norme che disciplinano la figura dell'intermediario nello sport e, in particolare, nel calcio professionistico sono state oggetto di numerose modifiche nel corso degli ultimi anni⁵, che hanno profondamente mutato sia le modalità con le quali è possibile ottenere l'iscrizione negli appositi registri da parte degli agenti sportivi, sia i diritti ed i doveri di tali soggetti⁶.

² Il regolamento in esame è stato deliberato dalla Giunta nazionale con delibera n. 385 del 18 novembre 2021 e approvato il 10 febbraio 2022 dal Dipartimento per lo Sport, Presidenza del Consiglio dei Ministri ai sensi dell'art. 1 della Legge 31 gennaio 1992, n. 138.

³ A. Magliaro- S. Censi, *Nuovo regolamento Coni per gli agenti sportivi. Problematiche fiscali di domiciliazione in Il Fisco 2022*, p. 1430.

⁴ In particolare l'art. 23 citato specifica, al comma 2, lett. a), che tale accordo deve essere depositato presso la Commissione Coni agenti sportivi.

⁵ M. Tenore - S. Trettel, *Niente prelievo per il domiciliatario non intermediario*, in *Italia Oggi*, 12 marzo 2022.

⁶ G. Liotta - L. Santoro, *Lezioni di diritto sportivo*, Milano, 2009, p.73; A.G. Cianci, *Intermediazione nel trasferimento di calciatori, obblighi dell'agente e disciplina della concorrenza* in *La Nuova Giurisprudenza Civile Commentata*, 2006, 2063; M. Pittalis, *Sport e diritto*, Milano, 2019, 190; V. Porzia, *L'agente sportivo*, Sami, Bari, 2019; L. Colantuoni, *Diritto sportivo (a cura di F. Iudica)*, Torino, 2020, 233; L. Santoro, *La disciplina della professione di agente sportivo contenuta nel d.lgs 28 febbraio 2021 n. 37 nel quadro della regolamentazione vigente* in L. Santoro-G. Liotta, *Commento alla riforma dello sport legge delega 86/2019 e decreti attuativi 28 febbraio 2021 nn. 36, 37, 39 e 40*, Palermo University Press, 2021, p.105; L. Santoro, *L'agente o procuratore sportivo. Il quadro normativo di riferimento* in G. Liotta- L. Santoro, *Lezioni di diritto sportivo*, Milano, 2020, p. 125; M. Lai, *Dagli agenti di calciatori ai procuratori sportivi. La nuova disciplina in materia di intermediari nel calcio professionistico* in *Rivista di diritto ed economia dello sport* n.1/2015, p. 79; M. Cornazzani, *Il procuratore sportivo* in A. Magliaro, *Sport e Fisco, Quaderni della Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Trento*, 2018, 121; P.

Pertanto, non si potrà giungere ad esaminare l'attuale situazione da un punto di vista fiscale senza premettere quelli che sono stati nel corso degli anni i principali mutamenti che hanno investito questa categoria professionale.

Per quanto, in particolare, riguarda il giuoco del calcio (che sicuramente è il settore economicamente più rilevante per tale attività), va ricordato che i calciatori professionisti sono lavoratori dipendenti delle società di calcio e che, nella loro attività, vengono assistiti da intermediari i quali curano gli interessi del calciatore che gli conferisce l'incarico, prestando opera di consulenza a favore dello stesso nelle trattative dirette alla stipula del contratto, assistendo nell'attività diretta alla definizione, alla durata al compenso e ad ogni altra pattuizione del contratto di prestazione sportiva.

Anche i *club* possono, parimenti, conferire un mandato ai suddetti intermediari affinché gli stessi possano occuparsi dei trasferimenti dei giocatori/dipendenti.

Per quanto riguarda tali intermediari, come detto, sia la FIFA, sia il Coni che la FIGC hanno emanato, nel corso degli anni, numerose norme tese a regolamentare le loro funzioni

In particolare, proprio per quanto riguarda i soggetti che possono essere rappresentati e la natura dell'incarico, occorre ricordare che, fino all'anno 2015, era vietato *“agli agenti rappresentare gli interessi di più di una parte nella stipula di un contratto tra una società e un calciatore e/o tra due società”*

L'intermediario, allora denominato agente, poteva dunque ricevere il mandato esclusivamente o dal *club* o dal calciatore

Nell'anno 2015 è stato emanato il nuovo regolamento FIGC, il quale, recependo i principi già adottati dalla FIFA, ha stabilito, con decorrenza dalla campagna trasferimenti di luglio 2015, che uno stesso procuratore sportivo poteva rappresentare, nella stipula di un contratto di prestazione sportiva, sia la società calcistica che il calciatore.⁷

Il regolamento, inoltre, all'art. 6, titolato *“Corrispettivi”*, stabiliva che *“nel contratto di rappresentanza doveva essere indicato il corrispettivo dovuto al procuratore sportivo e, nel caso in cui i servizi del procuratore sportivo fossero svolti nell'interesse di più parti, anche chi è tenuto al pagamento”*.

Va segnalato che l'ampliamento del numero dei soggetti rappresentabili dall'intermediario e, conseguentemente la sua trasformazione da agente a procuratore, non è stata l'unica rilevante modifica del regolamento del 2015.

Amato- M. Colucci, *L'agente sportivo. Analisi giuridica e prospettive di riforma*, Sports Law and Policy Centre, 2011.

⁷ Secondo le definizioni riportate all'art. 1 di tale regolamento, *“Se non diversamente specificato nell'ambito del presente regolamento, i seguenti termini, ... hanno il seguente significato ... - procuratore sportivo: si intende il soggetto che anche per il tramite di una persona giuridica o una società di persone o altro ente associativo, professionalmente o anche occasionalmente, rappresenta o assiste una società sportiva e/o un calciatore, per le finalità di cui al successivo art. 2, in forza di uno specifico rapporto contrattuale, senza alcun riguardo alla sua effettiva qualifica professionale e anche se legato da vincoli di coniugio o di parentela con gli atleti rappresentati”*. Inoltre, sempre nelle definizioni contenute nel medesimo art. 1 è specificato che, con il termine contratto di rappresentanza o mandato, si intende il contratto con durata non superiore a due anni stipulato e sottoscritto da un procuratore sportivo, con un club o un calciatore, o con entrambi, per le finalità di cui al presente regolamento, che sia redatto secondo il facsimile di cui all'allegato A o contenga i requisiti minimi previsti dal presente regolamento”. In conseguenza della *deregulation* posta in essere a livello internazionale, la FIGC ha previsto nel 2015 la nuova figura di procuratore con l'emanazione di un apposito Regolamento per i servizi di procuratore sportivo, in data 1 aprile 2015, con il quale la stessa ha consentito lo svolgimento dell'attività di procuratore sportivo, oltre a tutti coloro che avevano già acquisito il titolo secondo il previgente sistema, anche a tutti coloro che in possesso dei requisiti minimi presentassero una richiesta di iscrizione al relativo elenco senza il superamento di un esame. Tale soluzione da parte della FIGC, ha dato luogo ad una serie di criticità e di contestazioni poste in essere dagli operatori del settore ovvero dagli agenti che avevano conseguito il titolo nel previgente sistema a seguito del superamento del relativo esame, che contestavano la soluzione di apertura del proprio mercato professionale a tutti ed in maniera indiscriminata e senza il filtro del superamento del relativo esame, in quanto nel medesimo mercato si erano posti soggetti abilitati con esame (*ante* 31 marzo 2015) e soggetti abilitati senza esame (*post* 31 marzo 2015) in maniera irragionevole ed in potenziale violazione della disciplina della concorrenza, che subordinava l'accesso a professioni protette mediante esami che diano la garanzia della qualificazione dei relativi operatori. Sul punto, in dottrina, V. Porzia, *L'agente sportivo*, Bari, 2018, p. 87.

Una ben più ampia liberalizzazione prevista in tale normativa era quella che aboliva il sistema delle licenze.

Ed invero, mentre i precedenti Regolamenti subordinavano l'esercizio dell'attività di agente al possesso di una licenza rilasciata dalla federazione italiana a seguito del superamento di un esame, il regolamento emanato dalla FIGC nel 2015, recepiva la c.d. deregulation introdotta dalla FIFA con le “*Regulations on working with intermediaries*”, che eliminava il sistema delle licenze, a fronte di una maggiore trasparenza delle negoziazioni.⁸

In sostanza per essere iscritti a quello che fu chiamato Registro dei procuratori sportivi era sufficiente una dichiarazione dell'aspirante procuratore.⁹

Tale deregulation veniva superata nel 2018 con una disposizione contenuta nella Legge di bilancio¹⁰ che istituiva il Registro nazionale degli agenti sportivi, al quale potevano iscriversi coloro che avessero superato la prova abilitativa, venivano, inoltre, fatti salvi i titoli abilitativi rilasciati prima del 31 marzo 2015.¹¹

⁸ S. Massarotto - A. Rigotto, *Il nuovo Registro degli agenti sportivi: incertezze fiscali per gli operatori di calciomercato*, in *Corr. Trib.*, 2018, p. 2054; S. Trettel, *L'operatore di calciomercato cambia pelle in Il Fisco*, 2018, p. 418.

⁹ Secondo il regolamento occorre dichiarare con autocertificazione di “*non avere riportato condanne definitive per il reato di frode sportiva di cui alla Legge 401/1989 ovvero per delitti non colposi puniti con la pena edittale della reclusione superiore, nel massimo, a cinque anni*”.

¹⁰ Art. 1 - comma 373 della Legge 27 dicembre 2017, n. 205, Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020. Con l'entrata in vigore di tale legge l'agente sportivo viene identificato in colui che mette in relazione una o più parti nelle operazioni di calciomercato e non meramente nel procuratore sportivo il quale secondo la versione previgente al Regolamento FIGC del 3 marzo 2011 imponeva all'agente di assistere una sola parte club calcistico o atleta quale intermediario. Si veda in dottrina M. Lai, *Dagli agenti di calcio ai procuratori sportivi: la nuova disciplina in materia di intermediari nel calcio professionistico in Rivista di diritto ed economia dello sport* 2015, p. 80. In giurisprudenza, si veda Commissione Tributaria Regionale Lombardia Sezione III 25 marzo 2022 n. 1181 dove si afferma che una figura rilevante nei rapporti tra club calcistico e giocatori è quella del procuratore ossia l'intermediario che cura normalmente gli interessi del calciatore che gli conferisce l'incarico prestando opera di consulenza a favore dello stesso nelle trattative dirette alla stipula del contratto ed assistendo nell'attività diretta alla definizione, durata e compenso ed ad ogni altra pattuizione del contratto di prestazione sportiva.

¹¹ Con riferimento ai titoli abilitativi, una tematica da sempre dai contorni non ben definiti è la questione del rapporto tra agenti sportivi ed avvocati nell'esercizio delle funzioni corrispondenti alla professione di agente sportivo. A differenza della precedente disciplina, la quale risultava essere decisamente ondivaga e poco chiara, il d.lgs 28 febbraio 2021 n.37 tratta della questione e dispone nello specifico, ai commi 2 e 3, che “*le disposizioni del presente decreto non attribuiscono all'agente sportivo competenze riservate agli avvocati ai sensi della legge 31 dicembre 2012 n. 247 sono fatte salve le competenze degli avvocati iscritti ad un albo circondariale in materia di consulenza legale e stragiudiziale dei lavoratori sportivi, della società, e delle associazioni sportive*”. Inoltre l'articolo 4 comma 9, sancisce che “*l'iscrizione ad un albo circondariale degli avvocati è compatibile con l'iscrizione al Registro Nazionale degli Avvocati*” ricorrendone i presupposti. Ai fini della comprensione di tali disposizioni è tuttavia utile nonché necessario ricostruire quanto affermato da vari pareri che si sono susseguiti negli anni del Consiglio Nazionale Forense di compatibilità tra le professioni di avvocato e di agente sportivo. Nel parere del 17 luglio 2015 il Consiglio Nazionale Forense espresse la piena compatibilità tra l'esercizio della professione forense e l'esercizio dell'attività di procuratore sportivo aggiungendo che vi è la possibilità per l'avvocato di esercitare ogni attività conforme all'ordinamento forense di atleti e società sportive senza richiedere l'iscrizione nel registro degli agenti di calciatori. Precisamente, secondo l'orientamento espresso dal Consiglio Nazionale Forense la facoltà di esercizio dell'attività di agente senza iscrizione presso il registro federale trova fondamento nell'articolo 2 comma 6 della legge 31 dicembre 2012 n.247 nella parte in cui si afferma che “*fuori dei casi in cui ricorrono competenze espressamente individuate relative a specifici settori del diritto e che sono previste dalla legge per gli esercenti altre professioni regolamentate l'attività professionale di consulenza e assistenza legale stragiudiziale ove connessa all'attività giurisdizionale se svolta in modo continuativo, sistematico ed organizzato è di competenza degli avvocati*” ed, inoltre, sempre nel parere si legge che “*in assenza di una riserva legislativamente prevista dell'attività di procuratore sportivo ad altra professione regolamentata si ritiene che l'articolo 2 comma 6 della legge professionale forense autorizzi senz'altro l'avvocato all'esercizio di detta attività a titolo di avvocato*” senza alcun ostacolo all'esercizio libero dell'attività in esame da parte dell'avvocato senza quindi iscrizione nel registro atteso che l'iscrizione all'albo professionale legittimi ex se l'avvocato in ogni settore non riservato dalla legge ad altra professione”. Tale facoltà è venuta meno nel momento in cui con la legge 205 del 2017 si è ricompresa l'attività di agente sportivo nelle professioni regolamentate giacché, come espresso dal Consiglio Nazionale Forense, si è in presenza di una espressa riserva di legge dell'attività di agente sportivo. Tuttavia, la stessa legge n. 205 del 2017 ha espressamente fatte salve le competenze professionali riconosciute per legge nei casi in cui si debba sancire la nullità del contratto o del tesseramento di un atleta per effetto dell'intervento, a qualsiasi titolo, di soggetti non iscritti al registro nazionale degli agenti sportivi. Con ulteriore parere n. 20 del 2019 il Consiglio Nazionale Forense ritenne che non vi era incompatibilità tra l'iscrizione all'albo professionale forense e l'iscrizione al registro nazionale degli agenti sportivi, a condizione che l'attività di agente non rivesta il carattere della continuità e della professionalità. Effettuando dunque una lettura a contrario di quanto espresso in tale parere, è possibile dedurre che l'attività di

agente sportivo svolta dall'avvocato sia consentita soltanto se occasionale e nel parere n. 3 del 25 giugno 2020 oltre che a ribadire quanto già espresso dai due pareri citati, il Consiglio Nazionale Forense ha evidenziato che l'avvocato iscritto nel Registro Nazionale degli agenti sportivi debba rimanere soggetto alle norme dell'ordinamento forense anche deontologiche e in via residuale alle conferenti norme dell'ordinamento sportivo per la singola operazione in cui sia coinvolto in ragione del fatto che, come si legge nel parere, l'avvocato procuratore sportivo resta anzitutto un avvocato che solo occasionalmente svolge l'attività di agente sportivo. Nelle ipotesi in cui vi sia conflitto tra le norme dell'ordinamento forense e dell'ordinamento sportivo, a parere del Consiglio Nazionale Forense, l'avvocato resterebbe comunque soggetto alle norme dell'ordinamento forense. Alla luce di quanto affermato sopra è possibile dunque affermare che: i) l'avvocato può essere in modo contemporaneo iscritto sia al relativo albo professionale che al registro nazionale degli agenti sportivi, a condizione che l'attività di avvocato agente sportivo sia svolta in via occasionale; ii) l'avvocato non iscritto al registro nazionale degli agenti sportivi può comunque svolgere attività di consulenza legale ed assistenza legale stragiudiziale dei lavoratori, delle società ed associazioni sportive. In altri termini, richiamando la *Frequently Asked Question* n. 21 sugli agenti sportivi, l'avvocato può, ad esempio, assistere e tutelare il proprio cliente nella redazione ed elaborazione del contratto da un punto di vista prettamente tecnico e giuridico; iii) l'avvocato nello svolgimento dell'attività di agente sportivo ed a prescindere dall'iscrizione nel registro nazionale degli agenti sportivi è comunque soggetto al rispetto delle norme dell'ordinamento forense. Ulteriori due questioni meritevoli di trattazione sono rappresentate da due ipotesi di conflittualità tra la disciplina dello svolgimento dell'attività di agente sportivo e la normativa deontologica forense in cui l'avvocato agente potrebbe incorrere. In primo luogo, vi è la facoltà dell'agente sportivo di assistere alla medesima operazione sia la società che l'atleta, dal momento che, ai sensi dell'articolo 21, comma 4 del Regolamento CONI riguardante gli Agenti sportivi, è prevista la possibilità che il mandato possa essere conferito da più parti. Tale disposizione si porrebbe in contrasto con l'articolo 24 del Consiglio Nazionale Forense il quale stabilisce che l'avvocato si deve astenere dal prestare attività professionale quando questa possa determinare un conflitto con gli interessi della parte assistita e del cliente o interferire con lo svolgimento di altro incarico anche non professionale ed il conflitto di interessi sussiste anche nel caso in cui il nuovo mandato determini la violazione del segreto sulle informazioni fornite da altra parte assistita o cliente, la conoscenza degli affari di una parte possa favorire in modo ingiusto un'altra parte assistita o cliente e l'adempimento di un precedente mandato limiti l'indipendenza dell'avvocato nello svolgimento del nuovo incarico. Alla luce di tale quadro normativo, l'avvocato agente sportivo dovrebbe sempre astenersi dal patrocinare ed assistere entrambe le parti nella medesima operazione contrattuale e questo per il solo fatto che in termini astratti e formali le parti rappresentate sono tra loro controparti. Tuttavia, occorre considerare che, nel caso in cui l'interesse sia comune ad entrambe le parti e si pensi al caso di un tesseramento di un'atleta, non si potrebbe creare il conflitto di interessi e dunque l'avvocato agente sportivo ben potrebbe operare nell'interesse di entrambe le parti senza incorrere in alcuna sanzione deontologica con la necessaria condizione di ottenere preventivamente il consenso scritto di tutte le parti interessate. Altra ipotesi di conflittualità ricorre nella modalità di determinazione del compenso spettante all'avvocato agente sportivo. Infatti, ai sensi dell'articolo 21 comma 8, del Regolamento FIGC Agenti sportivi, *"il corrispettivo dovuto all'agente sportivo deve essere determinato tra le parti in una somma forfettaria ovvero in misura percentuale calcolata sul valore della transazione o sulla retribuzione complessiva lorda del calciatore risultante dal contratto di prestazione sportiva sottoscritto. Detto corrispettivo deve essere pagato esclusivamente dal soggetto che ha conferito il mandato. Tuttavia, dopo la conclusione del contratto il calciatore può fornire il suo consenso scritto autorizzando la società sportiva destinataria della prestazione professionistica a pagare direttamente l'agente sportivo per suo conto secondo le modalità e nei termini stabiliti nel mandato"*. Quindi, in ragione del fatto che il compenso viene determinato in misura percentuale, sembrerebbe di capire che l'avvocato- agente sportivo non possa indicare nel mandato detta percentuale in quanto potrebbe incorrere nella violazione dell'articolo 25, comma 2, e dell'articolo 13, comma 4, della legge 31 dicembre 2012, n. 247, con i quali si è fatto divieto all'avvocato di pattuire come compenso una quota del bene oggetto della prestazione o della *res litigiosa*, infatti, *"sono vietati i patti con i quali l'avvocato percepisca come compenso in tutto o in parte una quota del bene oggetto della prestazione o della ragione litigiosa," mentre è valida la pattuizione con cui si determini il compenso " a percentuale sul valore dell'affare o su quanto si preveda possa giovare non soltanto a livello patrimoniale il destinatario della prestazione"*, sentenza del Consiglio Nazionale Forense n. 260 del 31 dicembre 2015. L'avvocato agente sportivo potrà dunque indicare nel contratto di mandato il proprio compenso in percentuale senza incorrere nel divieto del patto quota lite. Di contro, sarà da considerarsi nullo, poiché in violazione del divieto del patto di quota lite, ogni accordo sul compenso parametrato all'attività svolta dall'avvocato in quanto tale dal quale risulti in via diretta o indiretta che il professionista abbia raggiunto un accordo con il cliente per farsi cedere una quota del credito o della *res litigiosa* e la cui percentuale sia strettamente connessa alla prestazione del professionista resa in sede negoziale dall'avvocato agente sportivo in favore del suo assistito. In dottrina, V. Fazio, *L'agente sportivo*, Bari, 2019, p.98; R. Rigitano, *L'agente sportivo e l'avvocato nello sport professionistico* relazione tenuta alla *Fondazione per la formazione forense, Ordine Avvocati di Firenze*, Firenze 5 aprile 2022; L. Santoro, *La professione di agente sportivo e di avvocato. Reviviscenza dei profili di incompatibilità* in *Rivista di diritto sportivo* gennaio – giugno 2019, p.94; G. Gallovich, *L'iscrizione al Registro Agenti Sportivi non è incompatibile con quella all'albo forense* in *procuratore sportivo.it*, 11 aprile 2019; R. Rigitano, *I trasferimenti dei calciatori. Aspetti giuridici e fiscali. L'avvocato ed il procuratore sportivo* speech at Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, Milano, 11 dicembre 2017; L. Bianco- A. Ramunno, *L'attività di agente sportivo svolta dall'avvocato* in *diritto sportivo.com* 2 gennaio 2021; M. Piroli, *Agente sportivo e avvocato. Riflessioni sul rapporto tra le altre due figure* in *sportlex.it*, 8 luglio 2021; M. Piroli, *La professione di agente sportivo svolta dall'avvocato* in *sportlex.it*, 7 gennaio 2022; M. Grassani, *Avvocato ed agente calcistico. Incompatibile la contemporanea iscrizione al titolo. Nota al parere del Consiglio Nazionale Forense del 5 ottobre 2005* in *Rivista di diritto ed economia dello sport*, 2005, 89; C. Rivasi Farolfi, *L'avvocato agente di calciatori. Incompatibilità e disciplina dell'attività* in *Rassegna di diritto ed economia dello sport*, 2007, p.383.

La medesima norma ribadiva che “*agli sportivi professionisti e alle società affiliate alla federazione sportiva professionistica è vietato avvalersi di soggetti non iscritti al Registro pena la nullità dei contratti*”.¹²

A tale disposizione venne data attuazione con d.p.c.m. 23 marzo 2018, il quale, all’art. 7, comminava la nullità per i contratti di prestazione sportiva, di trasferimento e di tesseramento presso una federazione sportiva professionistica a coloro che non fossero iscritti nel Registro nazionale degli agenti sportivi.

Veniva inoltre prevista, all’art. 11, la figura dell’agente stabilito: questi, cittadino dell’Unione Europea e abilitato dalla federazione sportiva di uno Stato membro, poteva chiedere l’iscrizione in un’apposita sezione del Registro nazionale ed operare senza limitazioni¹³.

La citata regolamentazione venne poi parzialmente modificata dal successivo d.m 24 febbraio 2020.¹⁴

In primo luogo, venne previsto che l’attività dell’intermediario non iscritto nel Registro nazionale fosse causa di nullità del solo incarico a lui conferito con probabile conseguente perdita del diritto al riconoscimento delle commissioni e non anche dei citati contratti di prestazione sportiva, di trasferimento e di tesseramento.

In secondo luogo, venne stabilita una regola più stringente relativamente agli agenti stabiliti: costoro possono essere solo cittadini dell’Unione Europea che, avendo superato prove equipollenti a quelle previste nell’ordinamento italiano, possono essere iscritti nel Registro federale operando senza limitazione utilizzando il titolo riconosciutogli nell’altro Stato.

Decorsi tre anni, l’agente stabilito può richiedere l’iscrizione nel Registro federale e a quello del Coni senza essere sottoposto ad esame di abilitazione.¹⁵

Viene, infine, istituita la figura dell’agente domiciliato, che sarà l’oggetto precipuo della nostra successiva analisi.

L’agente domiciliato viene individuato o come un soggetto proveniente da Paesi non UE o come cittadino italiano o di altro Stato membro UE che sia abilitato ad operare in un altro Stato membro UE ma non abbia superato prove equipollenti a quelle previste nell’ordinamento italiano.

¹² È evidente l’intenzione del legislatore di voler eliminare qualsiasi distinzione tra le diverse discipline sportive, individuando un’unica figura di agente sportivo abilitato a svolgere la propria attività nell’ambito del professionismo sportivo di tutte le federazioni. È infatti previsto che il Registro degli agenti sportivi venga tenuto dal Coni e non più dalle singole federazioni sportive nazionali, posto che la disciplina legislativa sull’agente sportivo, relativa al solo ambito del professionismo sportivo, può applicarsi soltanto alle federazioni sportive che riconoscono il settore professionistico.

¹³ Secondo l’art. 11, infatti, “*I cittadini dell’Unione Europea abilitati in altro Stato membro a mettere in relazione due o più soggetti ai fini indicati dall’art. 1 del presente decreto possono chiedere alla federazione o alle federazioni sportive professionistiche italiane nell’ambito della cui disciplina sportiva intendono operare di essere iscritti in apposita sezione del Registro federale degli agenti sportivi. Alla richiesta di iscrizione è apposta una marca da bollo di importo pari a 250,00 euro. Ciascuna federazione, accertato che il richiedente sia abilitato a operare nell’ambito della federazione sportiva del Paese di provenienza, lo iscrive alla sezione speciale del Registro federale dandone comunicazione al Coni entro trenta giorni per l’iscrizione in apposita sezione del Registro nazionale. L’agente stabilito opera senza limitazione utilizzando il titolo riconosciutogli nell’ambito federale del Paese di provenienza oppure, se non gli è riconosciuto alcun titolo, utilizzando in ogni documento a sua firma la dicitura ‘agente sportivo stabilito abilitato nell’ambito della [...], aggiungendo l’indicazione della federazione sportiva nazionale presso la quale è abilitato. Agli agenti sportivi stabiliti si applicano gli artt. 2, 6, terzo comma, 7, 8, 9 e 10 del presente decreto. Decorsi tre anni dall’iscrizione nella sezione speciale del Registro federale, l’agente stabilito in regola con gli obblighi di aggiornamento che abbia esercitato in Italia l’attività di agente sportivo in modo effettivo e regolare può domandare l’iscrizione al Registro federale e a quello del Coni senza essere sottoposto a esame di abilitazione. L’esercizio effettivo e regolare dell’attività di agente sportivo ai sensi del comma precedente è comprovato dal conferimento di almeno cinque incarichi all’anno per tre anni consecutivi nell’ambito della medesima federazione sportiva nazionale*”.

¹⁴ In G. Viglione, *Codice di giustizia sportiva FIGC*, Milano, 2022, 104.

¹⁵ Va ricordato che, in realtà la tematica relativa agli agenti stabiliti coinvolge un ristrettissimo parterre di soggetti (al momento di andare in stampa, secondo i dati pubblicati nel sito web della FIGC gli iscritti nella sezione degli agenti sportivi stabiliti del Registro federale risultano essere solo 4). Il ridotto numero non stupisce, posto che, tra tutti i Paesi europei, solo la Francia prevede un esame abilitativo per l’esercizio della professione di agente, G. Gallovich, *Agenti, basta la domiciliazione, in Italia Oggi*, 18 aprile 2020.

Entrambi possono operare in Italia solo previa domiciliazione presso un agente regolarmente iscritto nel Registro nazionale (Coni) e nel Registro della relativa federazione.

L'appena citata disciplina relativa agli agenti domiciliati viene poi ulteriormente dettagliata dall'art. 23 del regolamento agenti sportivi del Coni del febbraio 2022¹⁶ che, per quanto qui interessa, introduce rilevanti disposizioni che necessitano di un approfondimento da un punto di vista tributario.

Per completare la seppur breve analisi storica finora effettuata è doveroso citare una normativa della c.d. riforma dello sport.

In particolare, per quanto concerne l'agente, l'art. 3 del d.lgs 23 febbraio 2021, n.37, lo identifica in quel soggetto che, *“in esecuzione del contratto di mandato sportivo, mette in contatto due o più soggetti operanti nell'ambito di una disciplina sportiva ... ai fini della conclusione, della risoluzione o del rinnovo di un contratto di lavoro sportivo¹⁷, del trasferimento della prestazione sportiva mediante cessione del relativo contratto di lavoro, del tesseramento di uno sportivo presso una federazione sportiva nazionale, fornendo servizi professionali di assistenza, consulenza e mediazione”*.

La legge di riforma ha dunque operato un ampliamento del perimetro operativo entro cui potrà agire l'agente secondo le nuove norme. Ed invero, precedentemente, l'agente poteva operare solo nell'ambito degli sportivi professionisti ex Legge 23 marzo 1981, n.91¹⁸.

Secondo la nuova normativa, egli potrà invece operare quale agente di tutti i lavoratori sportivi come definiti nell'art. 25 del d.lgs 28 febbraio 2021 n. 36¹⁹.

Il regolamento Coni in esame, all'art. 25, collegandosi probabilmente a tale disposizione anche se non ancora attuata, stabilisce che *“tutte le disposizioni contenute nel presente regolamento sono applicabili, previa delibera della Giunta nazionale del Coni, anche alle federazioni sportive nazionali che non hanno istituito il settore professionistico”*.

¹⁶ Va doverosamente precisato che, in verità, anteriormente a questo regolamento, e successivamente al d.m 24 febbraio 2020, con deliberazione della Giunta nazionale n. 127 del 14 maggio 2020, era stato emanato un nuovo regolamento agenti sportivi.

¹⁷ Come osservato da D. Stefani, *Tassazione dei fringe benefits in capo al calciatore: il caso delle provvigioni corrisposte dai clubs agli Agenti*, in *Rass. Trib.* 2023 p. 294, nota 6, a differenza del rapporto di lavoro ordinario, quello sportivo ha natura speciale. E' ritenuto di natura speciale in quanto tale rapporto è, da un lato, caratterizzato da connotati tipici della subordinazione di cui all'articolo 2094 del Codice Civile, ma presenta anche elementi che consentono di collocare la prestazione sportiva al di fuori delle principali norme di matrice giuslavoristica. Si pensi alla peculiarità della figura del datore di lavoro che deve essere esclusivamente una società di capitali affiliata alla federazione sportiva e con obbligo di collegio sindacale; alla sostituzione di diritto di clausole vessatorie; all'utilizzo di contratti tipo predisposti in conformità ai modelli predisposti dalle Federazioni sportive ed alle deroghe in materia di Statuto dei lavoratori con riferimento i) alle norme che disciplinano i licenziamenti individuali ed i rapporti di lavoro a termine; ii) al divieto di uso di impianti audiovisivi in considerazione del fatto che agli atleti, nel corso di una gara, vengono sottoposti ad un costante controllo da parte delle telecamere di proprietà sia di emittenti televisivi che gli stessi club in ottica di *match* e *data analysis*; iii) agli accertamenti sanitari che, ovviamente, non possono subire le limitazioni imposte dalla normativa sulla *privacy*; iv) alle sanzioni disciplinari inflitte dalle Federazioni sportive nazionali ed internazionali; v) al diritto del lavoratore circa il rispetto delle mansioni; vi) alla reintegrazione nel posto di lavoro; vii) alla clausola compromissoria di devoluzione delle controversie ad un Collegio Arbitrale; viii) alla presenza del vincolo sportivo, ora abrogato; x) alla possibilità del calciatore di avvalersi, a differenza del lavoratore ordinario, della figura dell'agente sportivo per la cura di tutti gli aspetti relativi al proprio rapporto di lavoro. In dottrina, senza pretesa di esaustività, G. Vidiri, *Il rapporto sportivo tra Codice Civile e norma speciale in Rivista italiana di diritto del lavoro* 2002, 50; V. Frattarolo, *Il rapporto di lavoro sportivo*, Milano, 2004; L. Cantamessa, G.M. Riccio- G. Sciancalepore, *Lineamenti di diritto sportivo*, Milano, p. 2008; F. D'Harmant, *Lavoro sportivo in Enciclopedia Treccani XVIII*, 1998; E. Lubrano, L. Musumarra, *Diritto sportivo*, Roma, 2017, p. 183; M. Pittalis, *Sport e diritto*, Milano, 2019, p. 127; L. Colantuoni, *Diritto sportivo*, Torino, 2020, p. 165; G. Valori, *Profili di diritto del lavoro sportivo* in G. Terracciano - P. Sandulli,- C. Rombolà (a cura), *Argomenti di diritto nazionale ed internazionale dello sport e di giustizia sportiva*, Roma, 2022,p. 71.

¹⁸ In G. Viglione, *Codice di giustizia sportiva*, Milano, 2022, 35.

¹⁹ Con la riforma di cui al d.lgs citato nel testo è stata introdotta la figura del lavoratore sportivo che, ai sensi dell'articolo 25, comma 1, è tale l'atleta, l'istruttore, il direttore tecnico, il direttore sportivo, il preparatore atletico, ed il direttore di gara che senza alcuna distinzione di genere ed in modo indipendente dal settore professionistico o dilettantistico esercita l'attività sportiva verso un corrispettivo ai sensi dell'articolo 27 comma 2 in linea con la previgente normativa nei settori professionistici il lavoro professionistico viene prestato dagli atleti come attività principale ovvero prevalente e continuativa si presume oggetto di contratto di lavoro subordinato.

1.2 Aspetti fiscali.

Dall'analisi storica appena effettuata emergono, dunque, almeno tre figure di agenti sportivi che possono essere così individuate con riferimento alle sezioni in cui possono essere iscritti:

- 1) agente sportivo residente in Italia in possesso di regolare qualifica che risulti iscritto nella sezione generale agenti sportivi:²⁰
- 2) agente sportivo non residente e stabilito, che risulti iscritto nella speciale sezione agenti sportivi stabiliti;
- 3) agente sportivo non residente ma domiciliato, che risulti iscritto nell'elenco agenti sportivi domiciliati.

Per quanto riguarda la prima delle citate categorie, quella degli agenti residenti in Italia, non vi sono particolari problematiche fiscali da evidenziare.

Relativamente alla seconda categoria, e cioè quella degli agenti sportivi stabiliti, anche per essa non si ritiene, in questa sede, opportuno affrontare la questione sia perché non sussistono particolarità fiscali sia perché coinvolge il limitato numero di 4 soggetti iscritti nell'apposita sezione speciale dell'albo.

Ciò che, invece, merita attenzione è la posizione degli agenti sportivi domiciliati e dei domiciliatari, a seguito delle modifiche introdotte per questi soggetti nell'ambito del regolamento Coni.

Ed invero, attualmente, ai sensi dell'art. 23 di tale regolamento, *"può assumere la qualifica di agente sportivo domiciliato e ottenere l'iscrizione nel relativo elenco il soggetto che, contestualmente:*

- 1) *sia residente da almeno un anno in uno Stato diverso dall'Italia da San Marino e dalla Città del Vaticano;*
- 2) *sia abilitato da almeno un anno ad operare quale agente sportivo dalla corrispondente federazione sportiva nazionale di tale diverso Stato, nel cui Registro risulta regolarmente iscritto, ovvero dalla federazione internazionale di riferimento;*
- 3) *nel corso dell'ultimo anno, abbia ricevuto e effettivamente eseguito almeno due mandati; fatti salvi i poteri di verifica della Commissione Coni agenti sportivi di cui al comma 5".*

Occorre fin da subito precisare che la qualificazione quale *"residente da almeno un anno in uno Stato diverso dall'Italia"*, utilizzata nella norma appena riportata, fa riferimento alla sola residenza civilistica individuata e richiesta dal regolamento stesso.

Essa non coincide, pertanto, con il concetto di residenza fiscale, di cui, al più, può essere considerata uno dei presupposti richiesti dalla normativa tributaria.

Ed invero, ai sensi dell'art. 2 del t.u.i.r., *"si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle Anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile"*.²¹

L'introduzione dell'obbligo di residenza (civilistica) all'estero (da almeno un anno) è stata sicuramente pensata per arginare un fenomeno alquanto diffuso che vedeva l'iscrizione in tale sezione del Registro da parte di intermediari residenti in Italia che, non avendo superato il previsto esame, ricorrevano alla domiciliazione per poter comunque esercitare l'attività.²²

Il medesimo art. 23 stabilisce, inoltre, che la domiciliazione deve essere effettuata presso un agente regolarmente iscritto al Registro nazionale e comporta *"l'obbligo di depositare*

²⁰ In questa sezione potranno essere iscritti sia coloro che hanno ottenuto un titolo abilitativo nazionale con carattere permanente, conseguito in Italia con il superamento dell'esame di abilitazione, nonché coloro che sono in possesso di un titolo conseguito secondo le disposizioni della FIFA prima del 31 marzo 2015, ovvero abbiano superato il relativo esame di abilitazione, della FIBA e della FIP prima del 31 dicembre 2017.

²¹ Per un più approfondito esame dei presupposti della residenza fiscale e, in particolare, della differenza tra quest'ultima e la residenza civilistica, cfr., da ultimo, A. Magliaro - S. Censi, *Il trasferimento di residenza all'estero: questioni controverse, punti insoluti e prospettive ricostruttive*, in *Corr. Trib.*, 2021, p. 173.

²² Così G. Gallovich, *Stretta sulla domiciliazione in Italia Oggi*, 19 febbraio 2022.

in sede di domanda l'accordo di collaborazione professionale alla Commissione Coni agenti sportivi, unitamente al certificato storico di residenza, a documentazione probante l'iscrizione da almeno un anno nel Registro della federazione sportiva nazionale dello Stato di residenza, ovvero presso la federazione internazionale di riferimento, ed al certificato di inserimento nell'elenco del Registro federale relativo agli agenti sportivi domiciliati, rilasciato dalla federazione sportiva nazionale professionistica”.

Ma, forse, ciò che più rileva ai fini tributari è *“l’obbligo del domiciliatario di incassare i compensi derivanti dai contratti di mandato e, conseguentemente, corrispondere la quota parte dei compensi di spettanza all’agente sportivo domiciliato secondo i termini e le modalità riportate nell’accordo di collaborazione professionale”.*

Sempre secondo la norma in esame, domiciliatario e domiciliato conservano l’obbligo, ognuno per quanto di ragione e nel rispetto dell’ordinamento nazionale di appartenenza, di curare tutti gli adempimenti di natura fiscale, compresi i relativi versamenti.

Viene, infine previsto *“l’obbligo in capo all’agente sportivo domiciliato e al domiciliatario di agire congiuntamente nell’ambito del mandato, fermo restando che quest’ultimo è tenuto ad operare secondo le istruzioni dell’agente sportivo domiciliato”.*

1.3. Le tipologie di agenti e le tematiche fiscali connesse.

Relativamente agli agenti sportivi domiciliati si aprono, come detto, scenari di non facile soluzione innanzitutto con riguardo agli obblighi del sostituto d’imposta²³. In particolare ci si riferisce ai rapporti tra società calcistica e agente sportivo, non rilevando, al momento, a questi fini il rapporto economico intercorrente fra sportivo e agente.²⁴

1.3.1. Agente sia domiciliato che residente ai fini fiscali in Italia.

Per esaminare tale ipotesi va ricordato, ancora una volta, che l’art. 23 del regolamento impone la residenza (civilistica) all’estero (da almeno un anno) dell’agente domiciliato, ma che tale residenza (civilistica) potrebbe non coincidere con la residenza fiscale²⁵ da esaminare per l’applicazione di una eventuale ritenuta.

In tal caso, l’art. 25 del d.p.r 29 settembre 1973, n.600 al primo comma, dispone che *“i soggetti indicati nel primo comma dell’art. 23, che corrispondono a soggetti residenti nel territorio dello Stato compensi comunque denominati, ..., per prestazioni di lavoro autonomo, ... devono operare all’atto del pagamento una ritenuta del 20 per cento a titolo di acconto dell’IRPEF dovuta dai percipienti, con l’obbligo di rivalsa”.*

Qui giunti, va però ricordato che la citata riforma del diritto dello sport ha qualificato l’agente come mediatore.

²³A Longo - G.I. Valenzi, *I redditi dell’agente sportivo tra mediazione e consulenza professionale in Il Fisco 2021*, p. 3328; S. Trettel - G. Zavatti, *Le novità sugli agenti sportivi nel calcio professionistico in Il Fisco 2019*, p. 3076; A. Russo, *Le partite giuridicamente rilevanti giocate intorno al mondo del calcio in Bollettino Tributario*, 2015, p. 95.

²⁴ Per mero tuziorismo si rammenta che, ai sensi dell’art. 23 sempre del d.p.r 29 settembre 1973, n.600, i soggetti obbligati alla ritenuta sono gli enti e le società indicati nell’art. 87, comma 1, del t.u.i.r., le società e associazioni indicate nell’art. 5 del predetto Testo Unico e le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell’art. 51 del citato Testo Unico, o imprese agricole, le persone fisiche che esercitano arti e professioni. Ne deriva, pertanto, un’esclusione, al momento, dall’obbligo per gli sportivi che non appartengono a nessuna delle categorie sopra citate. Lo scenario potrebbe mutare al momento dell’entrata in vigore della riforma dello sport quando lo sportivo potrà esercitare l’attività anche come lavoratore autonomo.

²⁵ Il semplice spostamento di residenza (civilistica) all’estero non comporta automaticamente lo spostamento anche della residenza fiscale. Si pensi al caso in cui, allo spostamento di residenza civilistica, non abbia fatto seguito, nonostante sia previsto dalla legge 27 ottobre 1998, n. 470, la cancellazione dall’Anagrafe della popolazione residente e l’iscrizione all’Anagrafe degli italiani residenti all’estero. O, ancora, quando il contribuente, pur avendo adempiuto ai due precedenti obblighi, abbia mantenuto in Italia il domicilio inteso come centro prevalente degli interessi economici o affettivi.

Pertanto, egli dovrebbe essere ricompreso nella fattispecie prevista dall'art. 2195 c.c. e, a prescindere dall'esistenza o meno di una organizzazione, l'attività non potrà che essere inquadrata tra quelle produttive di reddito d'impresa.²⁶

In conseguenza della diversa qualificazione del reddito prodotto dall'agente sportivo quale reddito d'impresa, dovrà essere applicata la diversa²⁷ ritenuta stabilita all'art. 25 bis del d.p.r 29 settembre 1973 n. 600²⁸.

L'applicazione di tale articolo potrebbe, in realtà, essere già conseguenza del fatto che l'attività dell'agente sia svolta, come espressamente previsto dall'art. 5 del regolamento Coni, in forma societaria.

1.3.2. Agente estero né domiciliato né residente fiscalmente in Italia.

Nell'ipotesi in cui, invece, l'agente sportivo domiciliato sia da considerarsi fiscalmente, oltre che civilisticamente, residente all'estero, troverà applicazione il secondo comma dell'art. 25 del d.p.r 29 settembre 1973 n. 600, il quale stabilisce che, se *“i compensi e le altre somme ... sono corrisposti a soggetti non residenti, deve essere operata una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30 per cento, anche per le prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese”*

In tale ipotesi, pertanto, sarà irrilevante la presenza o meno di una struttura societaria in capo all'agente nei confronti del quale andrà sempre operata la ritenuta, che, però, sarà a titolo d'imposta.

Il medesimo comma 2 dell'art. 25 introduce, inoltre, un'importante eccezione, stabilendo che tale ritenuta non deve essere operata qualora le prestazioni di lavoro autonomo siano effettuate all'estero anche attraverso stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti.

In tale ipotesi sarà fondamentale, ma sicuramente non agevole, individuare il luogo in cui la prestazione dell'agente è stata svolta.

Ed invero, anche se l'attività di intermediazione che ha portato al trasferimento del calciatore fosse stata svolta tutta all'estero tramite comunicazioni telefoniche/telematiche, l'osservanza delle norme federali potrebbe comportare un ancoramento al territorio italiano.

Si pensi, ad esempio, alla necessità di depositare presso la federazione la domanda per l'iscrizione nell'elenco degli agenti sportivi domiciliati, di depositare l'accordo di collaborazione professionale con il domiciliatario, di firmare e depositare i contratti di trasferimento, rinnovo e/o risoluzione, nonché l'obbligo di agire congiuntamente con il domiciliatario, ecc.

Tutti gli anzidetti adempimenti, uniti alla disposizione che impone il pagamento sul territorio italiano al domiciliatario, potrebbero condurre, come già accaduto in passato²⁹, i verificatori a considerare come svolta in Italia l'attività di intermediazione dell'agente domiciliato. In tale ipotesi dovrà essere applicata la ritenuta poc'anzi indicata con aliquota del 30% a titolo d'imposta.³⁰

²⁶ L'art. 55 del t.u.i.r stabilisce che *“sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali”*. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate alle lett. b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa”.

²⁷ Secondo il citato art. 25-bis, *“L'aliquota della suddetta ritenuta si applica nella misura fissata dall'art. 11 t.u.i.r, e successive modificazioni, per il primo scaglione di reddito”*. La ritenuta è commisurata al cinquanta per cento dell'ammontare delle provvigioni indicate nel primo comma. Se i percipienti dichiarano ai loro committenti, preponenti o mandanti che nell'esercizio della loro attività si avvalgono in via continuativa dell'opera di dipendenti o di terzi, la ritenuta è commisurata al venti per cento dell'ammontare delle stesse provvigioni”.

²⁸ S. Trettel - G. Zavatti, *Le novità sugli agenti sportivi nel calcio professionistico*, in *Il Fisco* 2019, p. 3071.

²⁹ I media italiani hanno riportato, a fine 2021, la notizia di un importante agente straniero che sarebbe stato indagato per evasione e riciclaggio per non aver dichiarato in Italia i redditi milionari derivanti dai rapporti economico-commerciali avuti con 11 squadre di calcio italiane.

³⁰ L'applicazione della ritenuta prevista dalla normativa interna trascina con sé una verifica di un elemento fattuale vale a dire il luogo di svolgimento dell'attività. Tale verifica deve essere effettuata caso per caso, posto che in termini generali è difficile ipotizzare che l'attività di un procuratore se esercitata in relazione ad un trasferimento in entrata

1.3.3. Agente non residente fiscalmente in Italia ma che opera in Italia tramite una stabile organizzazione.

Resta da esaminare l'ultima ipotesi ossia se la prestazione è effettuata in Italia da soggetti non residenti ma attraverso stabili organizzazioni. In tale ipotesi non sarà applicabile la ritenuta a titolo d'imposta del 30%, bensì la ritenuta a titolo d'acconto del 20%.³¹

Merita inoltre di essere segnalato il fatto che l'esistenza in Italia di una stabile organizzazione del soggetto estero sarà un ulteriore elemento, oltre a quelli sopra considerati, che potrebbe avere effetti sulla determinazione del luogo di produzione del reddito.

Va infine considerato il fatto che, molto spesso, la possibile applicazione delle norme contenute all'interno delle convenzioni contro le doppie imposizioni, escludendo l'imponibilità nel nostro Paese, consentono al domiciliato di richiedere la non applicazione delle ritenute.

1.4. Aspetti fiscali relativi all'incasso dei compensi.

Qui giunti, restano da esaminare le conseguenze dell'obbligo imposto al domiciliatario di incassare i compensi derivanti dai contratti di mandato, e corrispondere la quota parte dei compensi di spettanza all'agente sportivo domiciliato³² secondo i termini e le modalità riportate nell'accordo di collaborazione professionale.

Ed invero essendo il domiciliatario un soggetto residente, il club/società obbligato al pagamento nei suoi confronti dovrebbe operare la prevista ritenuta d'acconto.³³

Tuttavia, anche se il pagamento viene effettuato nei confronti del domiciliatario, questi, sulla base dell'accordo di collaborazione professionale, deve corrispondere la quota parte al domiciliato.

Pertanto potrebbe essere legittimamente considerato quale reddito in capo allo stesso e dunque da assoggettare a ritenuta se dovuta solamente la parte da questi trattenuta.

o ad un rinnovo contrattuale sia svolta esclusivamente all'estero. Si può ipotizzare che l'attività sia svolta in modo esclusivo all'estero nei casi in cui il procuratore agisca da intermediario nelle operazioni in uscita e sia incaricato da un club italiano di trattare i termini del trasferimento con lo stato estero. In questi casi tuttavia è necessario che la prova dello svolgimento dell'attività all'estero sia inconfutabile e comunque suffragata da supporti di natura documentale ove reperibili. Nei casi in cui l'attività viene svolta in parte in Italia ed in parte all'estero non è chiarissimo se la ritenuta prevista dalla norma interna trova applicazione solo sulla quota parte del compenso riferibile all'attività svolta in Italia o se invece il prelievo viene effettuato sull'intero importo dei compensi. Nella generalità dei casi tuttavia i sopra richiamati dubbi interpretativi sono superati dall'applicazione della disciplina convenzionale che ammette la tassazione italiana solo in presenza di una sede fissa di affari ovvero di una stabile organizzazione italiana del procuratore sportivo. Al fine di ottenere l'esenzione prevista dalle disposizioni convenzionali, il procuratore sportivo è tenuto ad esibire alla società la modulistica di cui al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 10 luglio 2013, n. 84404. Nel caso, invece, di qualificazione dei compensi come reddito di impresa i compensi corrisposti a procuratori non residenti sono imponibili nel territorio italiano alla sola condizione che il procuratore sportivo disponga di una stabile organizzazione ovvero di una base fissa di affari situata nel territorio dello Stato incluso quello alla fonte di cui all'articolo 25 *bis* del d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600 che non sarà dovuto. Anche in tal caso l'agente sportivo non residente potrà richiedere l'esenzione convenzionale da ritenuta presentando apposita istanza di rimborso in applicazione della disciplina convenzionale unitamente alla modulistica di cui al provvedimento sopra richiamato. Diversamente in presenza di una stabile organizzazione ovvero di una base fissa di affari il regime fiscale dei redditi corrisposti in favore del procuratore sportivo non residente sarebbe equiparabile a quello dell'agente sportivo residente che produce reddito d'impresa; sotto tale profilo, la Circolare 24/E del 1983 offre uno spunto interessante affermando che non sono assoggettabili alla ritenuta in esame le provvigioni erogate a favore di soggetti non residenti che non hanno nel territorio italiano una stabile organizzazione.

³¹ O, se considerata attività di intermediazione come sopra detto, la diversa ritenuta prevista per tale fattispecie dall'art. 25-*bis*

³² Va ricordato che, per prassi, nelle ipotesi di domiciliazione antecedenti l'entrata in vigore del regolamento Coni in esame, si prevede un ammontare percentuale in capo al domiciliatario che non raggiungeva mai il 10% delle somme percepite dal domiciliato. I maggiori oneri previsti in capo al domiciliatario dall'odierno regolamento potrebbero comportare l'aumento di tale percentuale.

³³ Ci sia qui consentito rinviare a tutte le particolari ipotesi precedentemente descritte in relazione agli agenti residenti in Italia che comportano la assoggettabilità/non assoggettabilità/diversa modalità di calcolo della ritenuta a seconda della natura del percettore (lavoratore autonomo/impresa) o della natura del reddito percepito (lavoro autonomo/intermediazione).

Di conseguenza, il domiciliatario, provvedendo ad informare e documentare sulla base dell'accordo depositato il soggetto tenuto ad operare la ritenuta, potrebbe richiedere l'applicazione della stessa in misura proporzionale alla quota di sua spettanza.

Resta inteso che, in tale ipotesi, sulla somma che viene riversata all'agente domiciliato, che costituirà reddito per lo stesso, dovrà essere o meno applicata la ritenuta secondo le modalità sopra descritte.

2. Regolamento FIFA del 16 dicembre 2022.

Con l'approvazione del Regolamento FIFA Agenti di Calcio dello scorso 16 dicembre 2022 (*"Nuovo Regolamento"*), il massimo organo calcistico ha adottato nuove regole per l'esercizio dell'attività di agente nell'ambito del sistema dei trasferimenti internazionali che pone fine al regime di liberalizzazione per l'accesso alla professione di agente attuato dalla FIFA nel 2015 introducendo standard di servizio di base per gli agenti di calcio ed i loro clienti compreso un sistema di licenze obbligatorio, il divieto di rappresentanza multipla per evitare conflitti di interesse e l'introduzione di un tetto alle commissioni il cui obiettivo è rafforzare la stabilità contrattuale, proteggere l'integrità del sistema di trasferimento e raggiungere una maggiore trasparenza finanziaria.

L'introduzione delle *"FIFA Football Agent Regulations"* (*"FFAR"*) comporterà importanti cambiamenti per tutti gli individui e organizzazioni direttamente o indirettamente coinvolti nel mondo del calcio, i quali dovranno tenere conto delle possibili implicazioni legate al Nuovo Regolamento sulla loro attività

L'entrata in vigore delle FFAR si articolerà in due fasi, con un periodo transitorio fra la prima e la seconda.

Il 9 gennaio scorso sono diventate operative le disposizioni generali riguardanti il rilascio della licenza necessaria per fornire servizi da agente di calcio, mentre il 1° ottobre 2023³⁴ entreranno in vigore tutte le altre norme, fra cui l'obbligo di esercizio della professione esclusivamente da parte di soggetti titolari di licenza ufficiale FIFA previo superamento di un esame, l'introduzione di un tetto sulle commissioni e i limiti alla rappresentanza multipla per evitare conflitti di interesse.

Il Nuovo Regolamento disciplina in particolare l'attività degli agenti coinvolti in accordi di rappresentanza finalizzati alla conclusione di trasferimenti internazionali, quindi da un club affiliato per una federazione ad un altro registrato per una federazione diversa dalla precedente.³⁵

Invero, nel caso di trasferimenti nazionali oppure per attività di assistenza su operazioni non riguardanti il trasferimento di un calciatore (si pensi alle trattative in sede di rinnovo contrattuale), l'attività degli agenti di calcio sarà disciplinata dai Regolamenti delle competenti federazioni nazionali del club di appartenenza del giocatore (come la

³⁴ Come viene previsto dall'articolo 28 del Regolamento *"These regulations were approved by the FIFA Council on 16 December 2022 and enter into force as follows: i) on January 2023 articles 1 to 10 and articles 22 to 27 which generally relate to the processes for obtaining a license ii) on October 1 2023 the remaining articles which generally relate to acting as a football agent and the obligations of football agents and clients. For the avoidance of doubt the obligation of clients to only utilize football agents to perform football agent services in relation to a transaction (see article 11 of these Regulations) commences for all transactions as from 1 October 2023"*.

³⁵ Il Regolamento in commento si applica ai soli accordi di rappresentanza a dimensione internazionale ed a qualsiasi condotta connessa ad un trasferimento internazionale o ad una transazione internazionale. L'articolo 2, comma 7, del Regolamento chiarisce che un accordo ha la dimensione internazionale quando i) disciplina i servizi degli agenti di calcio relativi ad una transazione in relazione ad un trasferimento internazionale ii) disciplina i servizi degli agenti di calcio relativi a più di una transazione una delle quali è collegata ad un trasferimento internazionale. Si consideri che il Regolamento, come si evince dalla lettura della norma in questione, estende la sua portata anche agli allenatori permettendo in tal modo ad un agente sportivo di assistere anche un allenatore *"a representation agreement will have an international dimension whenever i) it governs football agent services related to a specific transaction in connection with an international transfer or a move of a coach affiliated to a different member association from that of their previous employer or to another association than that of their previous employer or ii) it governs football agent services related to more than one specified transaction one of which is connected to an international transfer or a move of a coach to a club affiliated to a different member association from that of their previous employer to another member association than that of their previous employer"*.

Federazione Italiana Giuoco Calcio), che, entro il 30 settembre 2023, dovranno adottare Regolamenti coerenti con le *FFAR*.

La riforma FIFA prevede diversi aspetti innovativi in un'ottica di maggiore regolamentazione della professione di agente di calcio.

Le novità di maggior rilievo sono le seguenti.

2.1. *L'esame di abilitazione.*

È previsto l'obbligo di superamento di un esame per esercitare la professione, al fine di valutare la conoscenza delle norme e dei Regolamenti internazionali.

Per essere ammessi a sostenere l'esame di abilitazione, a norma dell'articolo 4 del Regolamento, una persona fisica per diventare agente di calcio deve:

- 1) presentare una domanda di applicazione tramite la piattaforma telematica predisposta dalla FIFA; mediante tale domanda, inoltre, la persona fisica a seguito dell'eventuale rilascio della licenza, si impegna a rispettare il Regolamento FIFA, lo statuto della FIFA, il codice etico della FIFA e le *Regulations on the Status and Transfer of players*;
- 2) essere in possesso dei requisiti di ammissibilità ai sensi dell'articolo 5 del Regolamento al momento della presentazione della domanda nonché a seguito del rilascio della licenza; tra i requisiti vi rientrano, a titolo esemplificativo, che la persona fisica non deve aver inserito false dichiarazioni nella domanda di applicazione, che non deve essere stata condannata per reati quali evasione fiscale, bancarotta, frode, criminalità organizzata e che non deve mai essere stata squalificata con una sospensione per un periodo pari o superiore a 2 anni da più di un organo di giustizia sportiva;
- 3) superare l'esame di abilitazione solo dopo che la domanda è stata ritenuta ammissibile la persona sarà tenuta a sostenere un esame di abilitazione presso la federazione sportiva nazionale indicata nella domanda;
- 4) a seguito del superamento dell'esame di abilitazione, pagare una tassa annuale alla FIFA.

Sono esonerati dall'adempimento coloro che abbiano conseguito la licenza in conformità ai precedenti Regolamenti FIFA del 1991, 1995, 2001 e 2008,³⁶ vale a dire, prima che

³⁶ Il Regolamento della FIFA per gli agenti di calciatori del 4 marzo 2011 era composto da 5 parti che prevedevano fondamentalmente: i) la definizione dell'agente di calciatori. L'agente era definito come persona fisica in possesso di apposita licenza rilasciata dalla relativa federazione di calcio a seguito del superamento del relativo esame, che poneva in essere un'attività di assistenza di una delle due parti del contratto di prestazione sportiva, calciatore o società, nella relativa stipula oppure un'attività di intermediazione tra una società e l'altra con lo scopo di concludere un trasferimento di un calciatore a titolo oneroso e nel rispetto del relativo Regolamento; era consentita anche la possibilità di svolgere tale attività in modo imprenditoriale mediante la costituzione di una società con precise prescrizioni e limiti, erano presenti due deroghe una in favore dei parenti di primo grado del calciatore ed una in favore degli avvocati che potevano svolgere la relativa attività anche senza avere la licenza ma a condizione di operare al di fuori della giurisdizione della FIFA; ii) il rilascio della licenza, che poteva essere consentito solo ad una persona fisica con determinati requisiti di base e previo il superamento di un esame organizzato dalle singole Federazioni nazionali, la stipula di un'assicurazione professionale o garanzia bancaria e la sottoscrizione di un codice di condotta professionale; iii) la disciplina del conferimento dell'incarico all'agente: era prevista la stipula di un contratto in forma scritta su modelli predisposti e sottoscritti dalle parti con una durata massima di due anni e divieto di rinnovo tacito con retribuzione fissa o in percentuale sull'ingaggio lordo del calciatore; iv) la disciplina dei diritti e degli obblighi delle parti (calciatori, società e agente) e delle relative sanzioni nel caso di violazione degli stessi) la disciplina fiscale avente ad oggetto la risoluzione delle controversie tra le parti del contratto e gli aspetti transitori derivanti dall'entrata in vigore del Regolamento. In conformità a tale disciplina internazionale, la FIGC con la Comunicazione Ufficiale del 22 novembre 2001, n. 81 ha emanato il Regolamento Nazionale, Regolamento FIGC per agenti di calciatori e di società contenente una disciplina conforme ai principi generali imposti dalla FIFA quali, ad esempio, la disciplina della incompatibilità e dei conflitti di interesse. Tale disciplina operativa è stata oggetto di numerose modifiche nel corso degli anni a seguito soprattutto di un duplice intervento di autorità statali i) la prima da parte dell'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato 21 dicembre 2016, n. 16280, che ha dichiarato illegittime alcune norme relative ad incompatibilità e conflitti di interesse per violazione della concorrenza; ii) da parte del Tribunale Amministrativo (TAR) del Lazio con la sentenza n. 33428 del 10 novembre 2010, che ha dichiarato illegittime alcune norme per violazione di principi superiori sanciti da norme di fonte primaria. Con riferimento alla normativa FIFA del 1994 e del 1995, si deve evidenziare che il massimo organismo del calcio mondiale ha riconosciuto la figura professionale degli agenti tramite decisione del Comitato Esecutivo della FIFA datata 10 maggio 1994 e ne è scaturito il Primo Regolamento Agenti, datato 1 giugno 1995,

iniziasse il periodo di deregulation nel 2015³⁷, o che siano già abilitati all'esercizio della professione di agente in conformità a Regolamenti di federazioni nazionali "equivalenti" a quella FIFA.

2.2. Le licenze internazionali.

Solo le persone fisiche in possesso di licenza FIFA potranno svolgere l'attività di agente di calcio o rivolgersi a potenziali clienti per la fornitura dei propri servizi (viene, infatti, reintrodotta il termine "agente" in sostituzione di "intermediario"); invero, le agenzie di procuratori non potranno ottenere la licenza anche se gli agenti potranno svolgere la

con il quale è stato regolamentato l'accesso alla professione di agente tramite il rilascio diretto licenza condizionata ad una analisi del profilo del richiedente da parte della Federazione ed il pagamento di una garanzia bancaria di CHF 200'000 a favore della propria Federazione internazionale. Chi avesse accolta la propria domanda poteva fregiarsi del titolo di *FIFA Player's Agent*. Per completezza di informazione si deve evidenziare che, con la sentenza 25 gennaio 2005, Piau c. Commissione delle Europee, causa T-193/02 la Corte di Giustizia si è pronunciata sul Regolamento FIFA degli agenti del 1994. Il Sig. Piau agente di calciatori presentava una denuncia alla Commissione Europea censurando il Regolamento summenzionato che disciplinava detta attività per violazione delle disposizioni comunitarie in tema di libera prestazione dei servizi e libera concorrenza, vista la posizione dominante della FIFA. Il ricorrente, in particolare, lamentava restrizioni all'effettivo esercizio della professione, costituite dalla modalità di esame per ottenere la licenza di agente, necessaria ai fini dell'esercizio della professione, dell'obbligo di una garanzia bancaria e della previsione di controlli e dure sanzioni a carico dei procuratori in caso di inadempimento. L'avvio di un procedimento amministrativo da parte della Commissione aveva spinto la FIFA ad adottare nel 2001, un nuovo Regolamento poi ulteriormente modificato nel 2002; la Commissione, soddisfatta dei cambiamenti, introdotti dalla Federazione dichiarava chiuso il procedimento per mancanza di interesse comunitario. Tale decisione veniva impugnata davanti al Tribunale di primo grado che emetteva la sentenza di cui sopra. Anzitutto, il giudice ha fissato in quell'occasione alcuni principi in ordine all'applicazione degli articoli 81 e 82 del Trattato, ribadendo e limitando la propria competenza solo alle infrazioni relative alla concorrenza e non anche ad altre disposizioni del Trattato, viste le precedenti valutazioni della Commissione nel provvedimento impugnato. Il Tribunale di primo grado muove dalla qualificazione della FIFA come associazione di imprese e, come tale, destinataria delle norme sulla concorrenza in quanto formata da federazioni nazionali a loro volta costituite da società che sfruttano economicamente il gioco del calcio e, visto che l'attività di agente consiste, a norma del Regolamento FIFA, nel presentare un calciatore ad una società in vista di un impiego oppure nel mettere in contatto due società per concludere un trasferimento, essa si risolve senza dubbio in un'attività economica di prestazione di servizi e non in un'attività peculiare del mondo dello sport. Inoltre, sottolinea il Tribunale, il Regolamento in questione non è stato adottato in ragione dei poteri delegati alla FIFA da autorità statali per cui essa non persegue interessi pubblici ma si propone di salvaguardare gli interessi dei propri associati. Tanto premesso, secondo i giudici comunitari, il Regolamento rappresenta una decisione di un'associazione di imprese che mira a regolare un'attività economica di prestazione di servizi che come tale rileva ex art.81 e che è tenuta a rispettare. In relazione all'articolo 81, il Tribunale, nella sentenza in esame, valuta l'applicabilità al caso di specie della deroga di cui al comma 3 dello stesso. La Commissione infatti sosteneva che il Regolamento potesse essere annoverato tra le eccezioni previste dalla norma perché ponendo delle restrizioni sia qualitative che quantitative, tutelava i giocatori e le società e che in mancanza di un'organizzazione della professione di agenti e di giocatori e di normative nazionali generalizzate, la restrizione inerente il sistema di licenza risultava proporzionata ed indispensabile. A giudizio del Tribunale (punti 102-105 della sentenza), la necessità di ottenere la licenza per esercitare la professione di agente, pur costituendo una barriera di accesso all'esercizio dell'attività economica è legittima ed ammissibile laddove si constati che contribuisce a promuovere il progresso economico riservando agli utilizzatori una congrua parte dell'utile senza imporre restrizioni che non siano indispensabili per raggiungere tali obiettivi. In definitiva, il Tribunale concludeva per l'applicabilità della deroga ex art. 81, comma 3, del Trattato al sistema della licenza obbligatoria per svolgere l'attività di procuratore sportivo. Il secondo aspetto preso in esame dalla sentenza verte sull'applicabilità dell'articolo 82 del Trattato. Il giudice comunitario, richiamando una giurisprudenza consolidata, ricorda che affinché sia configurabile una posizione dominante collettiva è necessario che siano presenti tre requisiti i) ciascun membro dell'oligopolio dominante deve poter conoscere il comportamento degli altri membri al fine di verificare se essi adottino o meno la stessa linea di azione; ii) la situazione deve conservarsi nel tempo; iii) la reazione prevedibile dei concorrenti effettivi e potenziali nonché dei consumatori non rimetta in discussione i risultati attesi dalla comune linea di condotta (punto 111 della sentenza). Nel caso di specie contrariamente a quanto rilevato dalla Commissione il Tribunale di Primo grado riconosce l'esistenza di una posizione dominante in capo alla FIFA; questa conclusione è dimostrata a parere degli stessi giudici, dal fatto che, per un verso, la FIFA agisce sul mercato della consulenza ai giocatori di calcio tramite i suoi membri ossia le Federazioni nazionali e le società che sono le acquirenti effettive dei servizi degli agenti e, secondariamente, visto il carattere obbligatorio del Regolamento assicurato dal sistema di sanzioni da esso previsto, anche le Federazioni e le società sono vincolate da tali regole. Tuttavia, il giudice comunitario non rinviene un abuso di detta posizione dominante sul mercato, in quanto non si impongono per mezzo del censurato regolamento restrizioni qualitative dannose alla concorrenza, ma restrizioni qualitative giustificabili nelle circostanze di specie tra cui il duplice obiettivo di professionalizzazione e moralizzazione dell'attività di agente dei calciatori. La vicenda si concludeva con il rigetto del ricorso del ricorrente e con un sostanziale accoglimento della tesi sostenuta dalla Commissione che nel proprio accertamento non commetteva alcun'erronea valutazione.

³⁷ P. Garaffa, *Il mandato sportivo tra deregulation dell'ordinamento sportivo, normativa statale e coordinamento comunitario* in questa Rivista, 2017, I, p.19.

loro attività tramite una società di intermediazione, pur mantenendo personalmente ogni responsabilità che possa discendere dallo svolgimento dell'attività

È altresì introdotto un obbligo di formazione e sviluppo professionali continui per tutti gli agenti, necessario per il mantenimento della licenza.

2.3. Il tetto alle commissioni.

Il Nuovo Regolamento prevede un limite massimo ai compensi che un soggetto abilitato può percepire nell'esecuzione dei servizi di agente di calcio (*Football Agent Services*), intese come attività finalizzate al trasferimento delle prestazioni sportive ad altra società ovvero alla conclusione, rinnovo o risoluzione di un contratto di prestazione sportiva, a seconda che lo stesso individuo agisca nell'operazione per conto del calciatore/allenatore (*Individual*) e/o del club acquirente (*Engaging Entity*), ovvero del club venditore (*Releasing Entity*).

Infatti, qualora la rappresentanza sia a favore del calciatore/allenatore o del club acquirente, la commissione pagata all'agente non potrà eccedere una certa percentuale della remunerazione annua lorda comprensiva di *bonus* alla firma e ogni altro corrispettivo dovuto al realizzarsi di condizioni contrattualmente prestabilite, come i compensi variabili legati alle *performance* del giocatore concordata nel contratto di lavoro, pari al 5% fino a USD 200.000 e al 3% sulla parte eccedente tale limite, non considerando eventuali *bonus*; in tale caso, la società calcistica potrà effettuare il pagamento del compenso dell'agente a patto che il quantum non sia superiore a quanto previsto nell'accordo di rappresentanza stipulato tra agente e calciatore o allenatore.

L'articolo 15 del Regolamento si occupa di stabilire le modalità di calcolo del compenso in favore dell'agente:

- 1) quando l'agente rappresenta un calciatore o un allenatore o il club acquirente il compenso deve essere calcolato sull'ingaggio del calciatore o allenatore;
- 2) quando l'agente rappresenta una società calcistica cedente il compenso deve calcolarsi sull'ammontare della transazione da intendersi come valore di riferimento.

Il tetto al compenso di cui all'articolo 15, comma 2, del Regolamento viene fissato in questo modo:³⁸

- 1) quando l'agente rappresenta un calciatore o allenatore la società calcistica acquirente il compenso dovrà essere calcolato sull'ingaggio del calciatore o allenatore;
- 2) quando l'agente rappresenta una società sportiva cedente il compenso si dovrà calcolare sull'ammontare della transazione da intendersi come valore del trasferimento.

Il tetto al compenso ai sensi del comma 2 dell'articolo 15 del Regolamento viene fissato in questo modo:

- 1) se il cliente dell'agente è un calciatore o allenatore o una società calcistica acquirente il compenso dell'agente non potrà superare il 5% dell'ingaggio dell'assistito, se la sua remunerazione è al di sotto dei 200'000 dollari oppure se supera tale soglia, non potrà superare il 3%;
- 2) se l'agente rappresenta sia il calciatore o allenatore sia la società calcistica acquirente ossia nell'ipotesi di doppia rappresentanza ai sensi dell'articolo 12 del Regolamento il tetto al compenso è del 10% se l'ingaggio del calciatore o allenatore è al di sotto dei 200'000 dollari e del 6% se al sopra di tale soglia;
- 3) se l'agente rappresenta una società sportiva cedente il compenso massimo è del 10% dell'ammontare della transazione.

³⁸ Diversamente da quanto previsto dall'articolo 7 del "Regulations on working with intermediaries" del 2015 che si limita a raccomandare una percentuale del 3% sulla somma corrisposta per il trasferimento del calciatore (*transfer fee*) o sul reddito complessivo lordo del calciatore per tutta la durata del contratto a seconda della parte assistita dall'agente.

Per quanto riguarda ai termini di pagamento, questi seguiranno l'incasso del corrispettivo dovuto al cliente (*club cedente*).

Quindi, in caso di pagamento rateale, anche la commissione dell'agente avverrà nei medesimi termini.

Con riguardo all'introduzione dei limiti massimali, chi scrive è dell'opinione che la previsione di un ritorno più elevato, nel caso di assistenza a favore di una società cedente, potrebbe incentivare gli agenti ad esercitare l'attività (prioritariamente) a beneficio di questi ultimi anziché a favore di calciatori/allenatori o *club acquirenti*.

Ciò potrebbe rappresentare una doppia penalizzazione: per gli atleti in quanto limiterebbe la scelta degli agenti disponibili all'assistenza professionale, e per gli agenti stessi che vedrebbero un calo dell'imponibile sul quale calcolare il compenso.

Anche per tale ragione, la riforma della FIFA è stata ampiamente criticata da molti agenti e dalle loro associazioni, lamentando di non essere stati coinvolti nella formulazione del Nuovo Regolamento in considerazione del ruolo primario di *stakeholders* che rivestono nel mondo del calcio.

2.4. I limiti alla rappresentanza multipla.

Un agente di calcio potrà prestare servizi professionali per una sola parte coinvolta³⁹ nel trasferimento, fatta eccezione per i casi di incarico congiunto da parte di calciatore/allenatore e del *club acquirente* (con esplicito consenso scritto di entrambe le parti).

È fatto quindi divieto di agire, nell'ambito della stessa operazione, nell'interesse congiunto di:

- 1) calciatore/allenatore e *club venditore*;
- 2) *club acquirente* e *club venditore*, ovvero
- 3) per tutte le parti coinvolte nell'operazione (calciatore/allenatore, *club acquirente* e *club venditore*).

Qualsiasi contratto di rappresentanza dovrà essere redatto per iscritto e contenere:

- 1) le indicazioni delle parti;

³⁹ L'articolo 8 del Regolamento FIFA prevede che: "A football agent may only perform football agent services and other services for one party in a transaction subject to the sole exception in this article a) permitted dual representation; a football agent may perform football agent services and other services for an individual and engaging entity in the same transaction provided that prior explicit written consent is given by both clients". Il massimo consenso calcistico, in sostanza, ha reintrodotta il divieto del doppio mandato anche se sembrerebbe si tratti di un divieto relativo nel senso che l'agente può comunque continuare a rappresentare gli interessi di entrambe le parti, il solo limite è che emerga da una espressa volontà di tutti gli interessati all'instaurazione della trattativa. In sostanza, come avveniva nella vigenza del Regolamento FIGC del 1° marzo 2011, con il Regolamento FIFA qui in esame l'agente è autorizzato ad assistere una sola delle parti a patto e condizione che vi sia un previo consenso di entrambe le parti e che questo sia manifestato per iscritto e che venga dimostrata la concorde volontà di entrambe le parti di essere assistite dallo stesso agente. Pertanto, in attesa delle determinazioni della FIGC, allora potrebbe prevedersi una sorta di ritorno al passato ed in particolare al tempo in cui era vigente il Regolamento Procuratori Sportivi della FIGC del 3 marzo 2011, il quale prevedeva in senso assoluto il divieto di rappresentanza multipla. Tale novella, in astratto, potrebbe innescare nuove contestazioni da parte degli Uffici Finanziari laddove non sia provato in maniera univoca la concorde volontà delle parti contraenti, ossia il calciatore e la società sportiva, di frasi rappresentare dallo stesso agente nell'ambito delle trattative di calcio mercato; se così non fosse, ossia non risultasse in modo formale l'esistenza di un doppio mandato in caso di pagamento della provvigione all'agente da parte del club calcistico per attività prestata nell'interesse esclusivo del giocatore, sarebbe possibile una nuova serie di contestazioni ed accertamenti in capo ai club calcistici ed in modo analogo nuove verifiche fiscali che, a partire dall'anno 2009, hanno fondato la propria legittimità sull'assenza dei moduli federali e la vigenza del divieto di doppio mandato. Per completezza di informazione, si deve evidenziare che la norma del Regolamento FIFA è di particolare interesse perché permette i rapporti tra la normativa nazionale e quella internazionale; infatti ogni Federazione Sportiva Nazionale è dotata di autonomia ed è indipendente rispetto alla federazione internazionale, tuttavia, in caso di contrasto tra norme, di regola, le norme nazionali prevalgono su quelle internazionali, infatti, i Regolamenti FIFA essendo atti di autonomia organizzativa di natura contrattuale possono eventualmente fungere da linee guida ma non prevalgono sugli ordinamenti federali nazionali. Sull'argomento, in dottrina, P. Garaffa, *Il mandato sportivo tra deregulation dell'ordinamento sportivo, normativa statale e ordinamento comunitario* in questa Rivista 2017, p.19; E. Lubrano, *Ordinamento sportivo e giustizia statale* in M. Colucci (a cura di), *Lo sport e il diritto. Profili istituzionali e regolamentazione giuridica*, Napoli, 2004, p.209.

- 2) indicazione della durata la quale è di un massimo di due anni per gli accordi stipulati tra agenti e calciatori o allenatori mentre gli accordi tra agenti e società sportive non hanno alcun termine massimo;
- 3) indicazione dell'ammontare del compenso dovuto all'agente;
- 4) la natura del servizio che l'agente deve svolgere;
- 5) la sottoscrizione delle parti.

Inoltre, prima di stipulare un contratto di rappresentanza con un giocatore o un allenatore, l'agente di calcio avrà l'obbligo di informare per iscritto l'individuo della possibilità di avvalersi di una consulenza legale indipendente e dovrà ottenere conferma scritta sulla decisione di avvalersi o meno di tale consulenza.

I contratti di rappresentanza fra agente di calcio e calciatore/allenatore saranno validi per un periodo massimo di due anni e non potranno contenere clausole di rinnovo automatico; invece, per gli accordi fra agente e società cedente o acquirente non è prevista una durata massima e potranno essere anche sottoscritti più accordi di rappresentanza con gli stessi *club* a condizione che si riferiscano a transazioni diverse.

Non è da escludere, quindi, che con il mutare del panorama normativo si assista all'insorgere di controversie fra agenti e società di calcio derivanti dalle modifiche in termini di diritti e responsabilità delle parti nei casi di rappresentanza multipla.

2.5. La Fifa Clearing House.

Con l'autorizzazione ricevuta lo scorso settembre dall'Autorità di vigilanza bancaria francese, la Camera di compensazione della FIFA potrà svolgere funzioni di istituto di pagamento e, più in generale, sarà deputata alla centralizzazione, elaborazione e automatizzazione dei pagamenti fra *club* come le indennità di formazione o il versamento del contributo di solidarietà e delle commissioni degli agenti di calcio.

Tuttavia, fino a quando la Camera di compensazione non sarà pienamente operativa, i pagamenti avverranno ancora in forma diretta fra clienti e agente di calcio.

L'obiettivo della FIFA con questa misura è quello di garantire piena trasparenza sui compensi pagati agli agenti e sui reali beneficiari degli stessi.

Venendo agli aspetti più strettamente fiscali, è da valutare come la normativa FIFA possa incidere sulla questione riguardante il pagamento delle commissioni agli agenti e alla loro conseguente riqualificazione fiscale sotto forma di *fringe benefits*⁴⁰ in capo ai calciatori.

Come si ricorderà si parla di contestazioni mosse dal Fisco a valle di un certo filone investigativo che aveva accertato un consistente numero di fatture emesse dai procuratori verso società di calcio, a fronte di servizi di intermediazione, assistenza e consulenza contrattuale connesse alla stipulazione di contratti con calciatori professionisti.

La tesi sostenuta dagli organi verificatori confutava che, in considerazione della peculiare natura del rapporto di lavoro subordinato esistente tra una società sportiva e il proprio tesserato, i pagamenti effettuati dalle società a favore degli agenti ingaggiati formalmente dagli stessi *club* venissero in realtà nell'interesse prevalente, se non esclusivo, del calciatore coinvolto nell'operazione piuttosto che del club pagante.⁴¹

Di talché i compensi pattuiti avrebbero dovuto costituire reddito di lavoro dipendente aggiuntivo in capo al calciatore, ulteriore rispetto a quello ordinariamente percepito per lo svolgimento dell'attività sportiva, dal momento che, con il pagamento delle fatture "in sostituzione" del giocatore, la società sportiva garantiva a quest'ultimo un beneficio economico ulteriore rispetto alla normale retribuzione.

⁴⁰ Sulla nozione di *fringe benefit* senza pretesa di esaustività si veda F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2013, p.60; S. Pansieri, *I redditi di lavoro dipendente* in G. Falsitta (a cura di), *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2021, p.216; P. Mastrapasqua, *Il trattamento fiscale dei fringe benefits* in *Il Fisco*, 2013, p.1382; P. Ghini - F. Ledda, *Il problema dell'individuazione dei fringe benefits imponibili* in *Il Fisco*, 2003, p.6169.

⁴¹ Cassazione, sezione VI, 25 marzo 2021 n. 8407; 17 marzo 2020, n. 7377, Commissione Tributaria Provinciale Lecce sezione V, 14 marzo 2018, n.1501; 1051 e 1061; Commissione Tributaria Provinciale di Bergamo sez. III, 11 aprile 2019, n. 225; Commissione Tributaria Provinciale Lombardia, sez. XX, 22 novembre 2021, n. 4219, sezione XXII, 28 gennaio 2022, n. 230; Cassazione, sezione V 27 luglio 2022, n. 23552.

Ciò comportava l'accertamento di una componente retributiva indiretta in capo al giocatore sulla base del c.d. "principio di attrazione" recato dall'art. 51, c. 1 del t.u.i.r., in quanto veniva contestata l'esistenza di un *fringe benefit* in natura pari alla somma pagata dalla società di calcio all'agente per l'esecuzione di "attività di assistenza (...) nell'ambito delle trattative aventi ad oggetto le prestazioni sportive degli atleti professionisti medesimi".

Ricordiamo che le norme federali vigenti nel periodo in cui si sviluppava questo filone investigativo prevedevano il divieto di doppio mandato (rappresentanza), per cui l'agente non poteva operare nella medesima operazione a favore di più parti da qui, l'utilizzo dei moduli federali rosso o blu atti a formalizzare il soggetto a favore del quale veniva prestata l'assistenza professionale.

Per porre un freno al crescente contenzioso scaturito dalle verifiche fiscali, il legislatore introduceva con effetti retroattivi dal 1° gennaio 2013 una presunzione assoluta di legge contenuta nell'art. 51, c. 4- bis, del t.u.i.r., in forza della quale una parte forfettaria pari al 15% dei compensi pagati dalla società di calcio all'agente al netto delle somme già eventualmente versate dal giocatore si qualificava come *fringe benefit* in capo al calciatore.

Orbene, con delibera del 21 marzo 2014, la FIFA ha abolito il sistema di licenza per gli agenti dei calciatori e deregolamentato la materia, istituendo la figura degli intermediari, si veda il documento "FIFA Regulations on Working with Intermediaries", in vigore dal 1° aprile 2015.⁴²

Questo processo di liberalizzazione della professione ha comportato il superamento del divieto di doppio mandato;⁴³ senonché, complice l'abrogazione della norma contenuta nell'art. 51, c. 4- bis del t.u.i.r. con effetto dal 1° gennaio 2016, è ripresa l'attività accertativa del Fisco volta a contestare ai calciatori dei redditi non dichiarati a fronte di *fringe benefits* riconducibili al pagamento di compensi fatturati dagli agenti alle società sportive.

In estrema sintesi, si può dire che le contestazioni del Fisco hanno interessato una serie di violazioni, quali

- 1) per i calciatori, omessa dichiarazione di redditi imponibili ai fini Irpef e relative addizionali con accertamento di infedele dichiarazione;
- 2) per gli agenti, emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti committente differente da quello reale, penalmente rilevanti in ragione dell'importo esposto in fattura;
- 3) per le società calcistiche, ineducibilità ai fini Ires e Irap dei compensi corrisposti agli agenti con accertamento di infedele dichiarazione, indetraibilità dell'Iva esposta in fattura per difetto di inerenza che comporta l'accertamento di infedele dichiarazione e sanzione amministrativa per ogni importo non versato, omessa effettuazione di ritenute ai fini Irpef e relative addizionali sulla quota di maggior reddito da lavoro e sanzione amministrativa sulle somme non versate, dichiarazione infedele del modello 770.

Peraltro, la Legge di Bilancio 2018 ha ripristinato il previgente sistema delle licenze, istituendo a livello CONI il "Registro Nazionale degli Agenti Sportivi", in ambito calcistico, la FIGC ha emanato il proprio regolamento di adozione delle norme nazionali, modificato più volte nel corso degli anni, come confermato dalle recenti misure governative finalizzate ad emanare disposizioni in materia di riordino della professione di agente sportivo.

Con l'entrata in vigore delle "Football Agent Regulations", pertanto, anche la FIFA riprende il percorso di regolamentazione dell'attività dell'agente di calcio.

⁴² F. Antignani, *Gli intermediari. Ruolo e portata nella regolamentazione calcistica internazionale* in *Rivista di diritto ed economia dello sport* n. 2/2014, p. 13; M. Colucci -D. Rapacciuolo, *FIFA Regulations on working with intermediaries* in *Rivista di diritto ed economia dello sport* n. 3/2016, p.73.

⁴³ Sul tema del doppio mandato e di eventuali conflitti di interesse si veda F. Iudica, *Conflitto di interessi e mandato congiunto*, relazione al convegno di diritto sportivo dal titolo *L'attività di procuratore sportivo. Analisi dei Regolamenti FIFA, FIGC e Coni. Casi e questioni*, Milano, 31 marzo 2017.

2.6. Il nuovo Regolamento FIFA e la tematica dei fringe benefits.

Il Nuovo Regolamento chiarisce, all' art. 14, c. 2, quanto segue: “*Payment of the service fee due under a Representation Agreement shall be made exclusively by the Client of the Football Agent. A Client may not contract with or authorize any third party to make such payment*”.

Viene quindi precisato che il pagamento del compenso deve essere eseguito unicamente dal soggetto che ha sottoscritto il mandato di rappresentanza con l'agente di calcio. Cioché:

- 1) in caso di mandato singolo, il pagamento può arrivare esclusivamente dal calciatore/allenatore, dal club acquirente o dal club cedente;
- 2) in caso di mandato congiunto, per effetto della disposizione contenuta nell'art. 14, c. 10⁴⁴, il calciatore/allenatore è tenuto al pagamento di almeno il 50% della commissione dovuta all'agente, mentre il club acquirente può concorrere al massimo fino al 50% e non oltre la spesa a fronte di servizi effettivamente prestati a suo favore.

L'unica eccezione al divieto di pagamenti “*in sostituzione*” del calciatore è rappresentata dai casi in cui la remunerazione annua lorda concordata fra le parti sia inferiore a USD 200.000.

In questo caso, come chiarito dall'art. 14, c. 3, del Nuovo Regolamento, il club acquirente potrà concordare con il giocatore/allenatore di accollarsi il pagamento della commissione dovuta all'agente.

Naturalmente, da un punto di vista fiscale, questa forma di pagamento sostitutiva rappresenta un *fringe benefit* in capo al calciatore, per cui sulla base del citato “*principio di attrazione*” di tutti i compensi in denaro e in natura derivanti da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, art. 51, c. 1, del t.u.i.r, il club acquirente dovrà qualificare tali somme come reddito di lavoro dipendente ed operare le opportune ritenute Irpef a titolo d'acconto ai sensi dell'art. 23, c. 1, del d.p.r 29 settembre 1973, n. 600.

Ciò che emerge dalla lettura dell'art. 14 del Nuovo Regolamento in materia di “*Service fee*” porta a concludere che l'introduzione di un obbligo di pagamento delle commissioni da parte dei calciatori/allenatori, per almeno il 50% dell'importo complessivo dovuto agli agenti, potrà risolvere in buona parte le contestazioni del Fisco in materia di *fringe benefits*, dal momento che tali soggetti saranno vincolati al pagamento diretto del compenso correlato a servizi resi a loro favore dall'agente in vigenza di un mandato di rappresentanza.

D'altro canto, però, si potrebbero creare effetti distorsivi rispetto agli obiettivi perseguiti dalla FIFA.

Infatti, se è vero che si potrà assistere ad una riduzione complessiva delle commissioni riconosciute agli agenti per il fatto che queste non saranno più determinate in base alla libera negoziazione fra le parti ma calcolate su criteri oggettivi come lo stipendio annuo del calciatore o il suo prezzo di trasferimento, potrebbe anche verificarsi un fenomeno di marcato aumento del costo del lavoro per i club acquirenti, visto che i giocatori/allenatori potrebbero compensare l'esborso aggiuntivo negoziando un salario “netto” già comprensivo della quota di commissione da “*retrocedere*” all'agente.

Di fatto traslando l'obbligazione principale al nuovo club sotto forma di maggiore remunerazione, comunque tassata come reddito di lavoro dipendente.

Ritornando alle contestazioni del Fisco, non è comunque da escludere che si formino nuovi accertamenti tesi a verificare le modalità di ripartizione della commissione fra giocatore/allenatore e club acquirente, con quest'ultimo che potrebbe “*teoricamente*” farsi carico, nel limite massimo del 50% complessivo previsto dal Nuovo Regolamento, anche di una parte corrispondente a servizi resi dall'agente in favore dell'altro soggetto;

⁴⁴ *Where a Football Agent acts on behalf of an Engaging Entity and an Individual in the same Transaction under article 12 paragraph 8 a) of these Regulations (permitted dual representation), the Engaging Entity may pay up to 50% of the total service fee due”*),

ovviamente, molto dipenderà da come le parti avranno formalizzato il mandato di rappresentanza; infatti, l'art. 12, c. 7, lett. d), prevede che le parti definiscono "*The nature of the Football Agent Services to be provided*".

Da sottolineare, infine, che la normativa FIFA (art. 15, c. 3) introduce una disposizione volta a contrastare fenomeni di elusione dei limiti massimali sulle commissioni da riconoscere agli agenti, tramite la fatturazione di compensi a titolo di Altri servizi (*Other Services*)

È infatti previsto che, nel caso in cui l'agente fornisca al proprio cliente dei servizi collaterali, quali l'assistenza legale, la pianificazione finanziaria, le attività di *scouting*, la gestione dei diritti di immagine o la negoziazione dei contratti commerciali, nei 24 mesi antecedenti o successivi alla conclusione di una transazione, anche i compensi percepiti in questo lasso temporale dovranno rientrare nel calcolo del massimale salvo prova contraria, fornita dall'agente stesso o dal suo cliente, che tali servizi non siano riconducibili all'attività di assistenza professionale in senso stretto.

Ciò porterà verosimilmente a due conseguenze.

La prima, che riguarderà la concentrazione dell'attività principale degli agenti di calcio verso servizi complementari alla gestione sportiva del calciatore, dal momento che questi compensi non sono regolati da alcun massimale.⁴⁵

E la seconda che comporterà l'insorgere di possibili controversie con i club sulla corretta qualificazione di attività che possano rientrare o meno fra i servizi principali dell'agente ovvero fra i servizi ausiliari, tenendo conto della portata della disposizione antielusiva.

3. I costi di procuratori e di agenti nelle operazioni di calciomercato ed il relativo contenzioso fiscale.

Negli ultimi anni è accaduto che taluni servizi resi disponibili dalle squadre ai propri tesserati siano stati riqualificati come redditi di lavoro dipendente in natura imponendo in sede di verifica la quantificazione dei prelievi alla fonte ai quali le squadre si sarebbero sottratte asserendo l'utilità esclusiva o prevalente a proprio vantaggio⁴⁶, la logica

⁴⁵ La distinzione tra attività principale ed attività atipica è stata analizzata da D. Stefani, *Tassazione dei fringe benefits in capo al calciatore. Il caso delle provvigioni corrisposte dai clubs agli agenti in Rassegna Tributaria* n.2, 2023, p. 390 e, in particolare, da pag. 402 a pag. 406, dove l'Autore individua come attività principale l'assistenza, la rappresentanza e la consulenza sportiva pura ossia quell'insieme di attività volte alla conclusione, al rinnovo ed alla risoluzione del contratto di prestazione sportiva, al trasferimento dei calciatori, come previsti dall'articolo 3 del Regolamento FIGC oggi vigente, mentre, per attività collaterale si deve intendere quell'attività di consulenza generica, estranea all'ordinamento sportivo, ma di fatto necessaria per garantire il diritto alla prestazione sportiva dell'atleta verso la società che ha compravenduto il cartellino; si tratta in sostanza di una attività accessoria e satellitare alla consulenza sportiva pura che ora stante la tipizzazione del contratto di mandato sportivo, di cui all'articolo 5 del d.lgs. 28 febbraio 2021 n. 37, potrebbe trovare spazio anche nell'ordinamento statale. Rientrano nel novero delle attività atipiche quelle volte alla gestione dell'immagine del calciatore, alla stipula di contratti di sponsorizzazione, organizzazione e partecipazione ad eventi televisivi, ovvero l'attività prestata per la sistemazione logistica del calciatore nella città di emigrazione, l'apertura di conti correnti, la stipula di assicurazioni e tutte le altre attività necessarie alla gestione della vita extra sportiva di un calciatore.

⁴⁶ Nel passato è accaduto che, in sede di accertamento, sono stati riqualificati come reddito di lavoro dipendente determinati redditi in genere legati alla cessione di diritti di immagine di solito a soggetti costituiti in paradisi fiscali aventi il giocatore quale beneficiario economico e titolare effettivo, con lo scopo di espungere dal contratto di prestazione sportiva i compensi relativi allo sfruttamento dei diritti di immagine, operazioni che avevano il solo fine e scopo di sottrarre all'imposizione in Italia quei redditi. Molto famosi furono i casi di alcuni calciatori e tesserati dal Napoli nella seconda metà degli anni 80. I casi citati furono oggetto delle sentenze della Commissione Tributaria di primo grado della Campania sezione I, n. 3230 del 20 dicembre 1993, della Commissione Tributaria di secondo grado della Campania sezione I, n. 126 del 6 settembre 1994 e quindi in via definitiva dalla Commissione Tributaria Centrale della Campania sezione I, n. 598 del 1° febbraio 2013, Commissione Tributaria di primo grado di Avellino n. 257 del 27 ottobre 2000, Commissione Tributaria Regionale della Campania sezione IX, n. 55 del 9 giugno 2004, Cassazione sezione V.n. 4737 del 26 febbraio 2020 nonché, a seguito del rinvio, dalla Commissione Tributaria Regionale della Campania sezione staccata di Salerno sezione IV, n. 306 del 18 aprile 2013. Vale la pena di osservare come il primo procedimento, nonostante i successi ottenuti dall'Amministrazione Finanziaria presso i giudici di merito, si sia risolto in un nulla di fatto posto che il corredo probatorio allestito dagli uffici tributari e dalle procure interessate e competenti per territorio non è stato riconosciuto dai giudici di legittimità idoneo a dimostrare la riconducibilità delle società cedenti i diritti di sfruttamento dell'immagine degli atleti a questi ultimi, supposizione sulla quale si reggeva la riqualificazione dei connessi compensi quali componenti delle rispettive retribuzioni; esito diametralmente opposto ha invece avuto il secondo procedimento citato probabilmente in considerazione della suggestione suscitata dagli elementi indiziari raccolti dai verificatori, tra cui la riconducibilità dei pagamenti della

sottostante a questa ricostruzione verteva sul fatto che così facendo i giocatori non avrebbero dovuto occuparsi di altro che non fosse la performance atletica con l'obiettivo di magnificarne gli effetti.

E' il caso dei contratti diffusamente utilizzati nei primi anni 2000 mediante i quali le squadre si assicuravano che i giocatori venissero aiutati ad assolvere le incombenze diverse da quelle strettamente sportive⁴⁷ rendendo agli stessi la disponibilità di servizi di soggetti ad essi vicini in molti casi si trattava degli stessi agenti che li avevano assistiti in occasione del trasferimento a quelle compagini e della negoziazione o rinegoziazione dei contratti di prestazione sportiva che ad essi li legavano.⁴⁸

Il proliferare dei contenziosi indusse a quel punto la Direzione Generale dell'Accertamento dell'Agenzia delle Entrate, con l'obiettivo di uniformare le risultanze

società sportiva ad entità giuridiche appartenenti al medesimo gruppo d'impresa, nonché le riserve espresse sulla validità di tali operazioni in sede di revisione dei bilanci. Sta di fatto che, proprio con lo scopo di impedire il ripetersi di simili fattispecie, l'articolo 35, comma 35-bis, del d.l. 4 luglio 2006 n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, e modificato dall'articolo 1, comma 7, del d. l. 13 ottobre 2006 n. 362, a sua volta convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2006 n. 286, ha imposto alle società professionistiche l'obbligo di trasmettere all'Agenzia delle Entrate entro il 30 aprile di ogni anno: i) copia dei contratti di acquisizione, anche a titolo di comproprietà o di prestito, delle prestazioni degli atleti professionisti tesserati per la stagione sportiva in corso a quella data e separatamente le informazioni in esse contenute ii) copia dei contratti che regolano il trattamento economico e normativo del rapporto fra atleta professionista e società; ii) copia dei contratti di sponsorizzazione in relazione ai quali la società sportiva percepisce somme di denaro per il diritto allo sfruttamento dell'immagine degli atleti professionisti tesserati. Analoghe informazioni possono essere acquisite dal Ministero dell'Economia e delle Finanze presso le Federazioni calcistiche riferite a società ad esse iscritte. 2022 hanno riguardato anche altri aspetti.

⁴⁷ P. Manzari, *La disciplina civilistica: mediazione, agenzia, rappresentanza e mandato* in P. Amato - M. Colucci, *L'agente sportivo. Analisi giuridica e di riforma*, Roma, 2011, p.59 il quale osserva che i Regolamenti FIGC del 1991 e del 1993 disciplinavano l'attività anche atipica del procuratore quale quella diretta alla regolamentazione dei rapporti giuridici con club calcistici affiliati alla FIGC ovvero quella diretta alla cessione anche a favore di persone fisiche o giuridiche diverse dalle società di calcio professionistiche dell'utilizzo dell'immagine, del nome o di quanto consimile del calciatore professionista mentre nel successivo regolamento FIGC del 1997 è stato espunto ogni riferimento alle attività atipiche non proprie dell'ordinamento sportivo quali ad esempio quelle connesse allo sfruttamento dei diritti d'immagine, si è in sostanza ristretto l'ambito di attività di mandato sportivo dell'agente nell'ambito dell'ordinamento sportivo ed oggi si distingue tra attività principale e collaterale. Si veda anche la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Rimini n. 175/01/09 del 23 ottobre 2009 dove si afferma che i servizi riguardanti l'attività di intermediazione, assistenza e consulenza connessa alla stipula dei contratti tra calciatore e società vanno tenuti distinti dai servizi relativi a problematiche personali e familiari del calciatore, rapporti con la stampa, gestione d'immagine, assistenza assicurativa ed altro.

⁴⁸ S. Trettel, *L'operatore di calciomercato cambia pelle* in *Il Fisco*, 2019, p. 1118; M. Cortigliolo - S. Arecco, *Senza puntuali riscontri probatori dell'esclusivo interesse del calciatore gli oneri ai procuratori sportivi non sono riquilificabili come fringe benefits* in *Il Fisco*, 2018, p. 2826; S. Trettel, *Accertamenti sui compensi per la consulenza del calciomercato non vale l'adagio vox populi vox Dei* in *Il Fisco*, 2019, p. 1392; S. Trettel, *Il settore dello sport professionistico e del calcio in particolare sotto i riflettori* in *Il Fisco*, 2017, p. 3815; E. Mattesi, *Il trattamento tributario delle prestazioni rese dagli agenti dei calciatori professionisti* in *Il Fisco*, 2012, p. 6675; S. Massarotto - A. Rigotto, *Il nuovo registro degli agenti sportivi, incertezze fiscali per gli operatori del calcio mercato* in *Corriere Tributario*, 2018, p. 2053; M. Tenore, *L'inquadramento fiscale dei compensi corrisposti alle società di calcio in favore dei procuratori sportivi* in *Rivista di diritto ed economia dello sport*, 2015, p. 105; G. D'Urbano - M. Tenore, *Le controversie tributarie in materia di fringe benefit dei calciatori in relazione ai compensi versati ai procuratori sportivi da parte dei clubs. analisi dei riflessi penali* in *Rivista di diritto ed economia dello sport*, 2019, p. 83; M. Tenore, *I compensi corrisposti dai clubs ai procuratori sportivi, quo vadis* in *Sport Business Management*, 8 aprile 2015; A. Magliaro - S. Censi, *Fringe benefits ai calciatori e ritenute per il club. Giusta la doppia imposizione ed il pagamento del datore di lavoro libera il dipendente calciatore* in *Giurisprudenza Tributaria* 2012, p. 514; A. Magliaro - S. Censi, *Lo strano caso dei procuratori sportivi quando i dipendenti hanno un procuratore* in *Dialoghi Tributarî* 2011, p. 175; M. Tenore, *Le modifiche normative e regolamentari in tema di procuratori sportivi e le conseguenze sotto il profilo impositivo. Dubbi sul nuovo regime fiscale* in *Novità Fiscali*, luglio 202, p. 443; L. Colantuoni, *Diritto sportivo* a cura di F. Iudica, Torino, 2020, p. 777; E. A. Palmitessa, *Il principio dell'interesse prevalente definisce l'imponibilità dei fringe benefits in capo al calciatore* in *Taxing Art Sports*, 28 aprile 2020; E. A. Palmitessa, *I fringe benefits degli sportivi professionisti. Onus probandi a carico dell'Amministrazione Finanziaria* in *Taxing Art sports* 27 novembre 2018; S. Trettel - G. Zavatti, *Le novità sugli agenti sportivi nel calcio professionistico* in *Il Fisco* 2019, p. 3071; S. Verna - S. Trettel, *Il frettoloso orientamento dell'Agenzia delle Entrate sulla natura dell'attività degli agenti sportivi* in *Il Fisco*, 2022, p. 2507; A. Magliaro - S. Censi, *Nuovo regolamento Coni per gli agenti sportivi, problematiche fiscali di domiciliazione* in *Il Fisco*, 2022, p. 1420; E. A. Palmitessa, *Note di aggiornamento sulla tassazione dei fringe benefits ai calciatori per compensi di intermediazione pagati dai clubs agli agenti sportivi* in *Taxing Art Sports* 17 gennaio 2022; S. Trettel, *Il trattamento fiscale dei compensi percepiti dallo sportivo lavoratore dipendente* in P. Scarioni - P. Angelucci, A. Fiorentino Martino, *La tassazione degli sportivi. Prestazioni sportive, sfruttamento del diritto di immagine, attività di influencer*, Milano, 2023, p. 144; G.E. Degani, *L'atleta professionista e il Fisco* in *Innovazione & Diritto Quarterly Review of tax and economic law*, 2018, p. 121.

degli accertamenti in corso, a diffondere alle dipendenti Direzioni Regionali la nota prot. n. 2009/137433 del 23 settembre di quell'anno⁴⁹, con la quale venivano sollecitate acquisizioni di quanti più elementi di prova possibile, eventualmente reperendo informazioni presso i calciatori ed i loro agenti con l'intento di valutare di quali servizi si trattava e di quali fra essi fossero stati fruiti per poter valutare se ed in quale misura rispondessero a preminenti interessi del datore di lavoro nel qual caso la riqualificazione come *fringe benefit* sarebbe stata infondata e se il sostenimento dei relativi costi rispondesse o meno a logiche di economicità, ipotesi quest'ultima in relazione alla quale gli oneri sarebbero stati resi indeducibili in capo al datore di lavoro, rendendo del pari non detraibile l'imposta sul valore aggiunto addebitata per rivalsa da quei fornitori.

Nella nota testé citata trovarono per la prima volta spazio indicazioni utili per dirimere i dubbi sull'effettiva natura delle somme addebitate dai procuratori o dagli agenti sportivi alle squadre in concomitanza con il perfezionamento di operazioni di calciomercato, di tali accordi si volevano porre in evidenza gli aspetti di una possibile simulazione.

Per comprendere in modo compiuto il valore è necessario contestualizzare i contenuti infatti, l'anno di diffusione di quel documento era ancora caratterizzato dal divieto di doppia rappresentanza in capo al medesimo procuratore o agente,⁵⁰ divieto in conseguenza del quale era allo stesso impedito di tutelare nella medesima negoziazione gli interessi di più di una parte ossia la squadra dante causa e quella avente causa in relazione al trasferimento del contratto di prestazione sportiva a titolo temporaneo o definitivo che fosse, la squadra avente causa ed il giocatore in relazione alla stipula del contratto di prestazione sportiva o del suo rinnovo.

Come evidenziato in dottrina⁵¹, nella nota emessa dall'Agenzia delle Entrate nel settembre 2009 di cui sopra, l'Agenzia delle Entrate, dopo aver ricordato quali fossero i supporti documentali imposti dall'allora vigente normativa settore - ossia il "modulo blu" volto a documentare il rapporto contrattuale fra agente e calciatore ed il "modulo rosso" a supporto del rapporto fra agente e squadra- e quali le possibili ragioni di un flusso di fatturazione che non rispettava gli accordi in concreto raggiunti, evidenziava che il disconoscimento delle evidenze documentali potesse essere consentito solo a costo di un convincente, per il suo rigore logico, impianto probatorio fornendo alcuni esempi quali:

- 1) la presenza di un precedente accordo fra agente e calciatore non necessariamente documentato dalla compilazione e firma del "modulo blu" superato dalla compilazione, firma e deposito del "modulo rosso" che ne recepisce i contenuti economici con l'effetto, però, di porre i conseguenti oneri economici a carico esclusivo della squadra e non, in tutto o in parte, anche del giocatore;

⁴⁹ Essa non venne mai ufficialmente resa pubblica, ma fra i servizi dalla stessa contemplati si annoverano servizi relativi a problematiche personali e familiari del calciatore, rapporti con la stampa e mass media in genere, osservanza degli obblighi sanciti dalle norme interne di comportamento della società e controllo della gestione dell'immagine, anche se ceduta a terzi al fine di prevenire e/o correggere campagne pubblicitarie o scandalistiche che potrebbero risultare lesive degli interessi del *club* o del calciatore stesso, assistenza assicurativa, assistenza in occasione di deferimenti di reclami e ricorsi davanti alle autorità sportive anche nell'interesse del *club*, controllo previo assenso del calciatore, di tutte le iniziative assunte dall'interessato nel campo amministrativo, finanziario e commerciale, anche al fine di prevenire eventuali conseguenze nocive della sua immagine e delle sue prestazioni sportive e al patrimonio del *club*.

⁵⁰ Doppia rappresentanza sdoganata con il Regolamento per i servizi di procuratore sportivo, approvato dalla FIGC il 13 maggio 2016, purché di essa tutte le parti coinvolte fossero rese edotte e fosse stata dalla stessa accettata infatti il comma 1 dell'articolo 7 del predetto regolamento che disciplina il conflitto di interessi ed afferma che il procuratore sportivo deve indicare chiaramente nel contratto di rappresentanza se agisce nell'interesse di una sola parte contrattuale o di diverse parti ed in tal senso deve ottenere il consenso scritto di tutte le parti interessate e nel caso in cui il procuratore sportivo agisca nell'interesse di diverse parti, egli sarà tenuto a stipulare un contratto di rappresentanza con ciascuna parte interessata.

⁵¹ S. Trettel, *Il trattamento fiscale dei compensi percepiti dallo sportivo lavoratore dipendente* in P. Scarioni - P. Angelucci - A. Fiorentino Martino (a cura di), *La tassazione degli sportivi. Prestazioni sportive, sfruttamento dei diritti all'immagine, attività di influencer*, Milano, 2023, 145.

- 2) ed il rinvenimento di atti di acollo di compensi o di altri atti che, a prescindere dal loro *nomen iuris*, perseguissero altre finalità che avrebbero dovuto essere corrisposti dai calciatori, ad esempio, ricognizioni di debito.⁵²

Inutile dire come siffatte indicazioni siano state in parte disattese; in molti casi, in sede di verifica, si volle dimostrare come il corredo contrattuale intessuto fra le parti coinvolte nelle operazioni di calciomercato e da queste regolarmente depositato in ossequio alle disposizioni federali intendesse fornire copertura formale di accordi di ben altro tenore⁵³ cosicché, sulla base di informazioni ben lontane dal costruire l'impianto probatorio rigoroso auspicato dalla nota in precedenza citata⁵⁴ si ritenne che l'agente benché ingaggiato dalla società alla quale fatturava i propri servizi tutelasse in modo prevalente se non esclusivo gli interessi dell'atleta oppure che quando già legato ad una delle due parti da un mandato regolarmente sottoscritto e depositato ricorresse ad un suo sodale per garantire un'apparente assistenza all'altra ponendo pressoché interamente a carico della squadra gli oneri connessi al perfezionamento dell'operazione.

Oltre che, come detto, un considerevole contenzioso dall'esito non scontato davanti alle corti tributarie italiane⁵⁵, il livello di conflittualità raggiunto indusse il legislatore ad

⁵² Si veda la sentenza della Cassazione n. 7377 del 17 marzo 2020 in *Il Fisco* 2020, 1872 e commentata da S.Ponti.

⁵³ Come osservato da S. Trettel, *Il trattamento fiscale dei compensi percepiti dallo sportivo lavoratore dipendente*, cit. nota 21 non possono passare sotto silenzio le suggestioni generate da talune circostanze di fatto spesso assunte quali indizi gravi, precisi e concordanti, come ad esempio: i) l'atteggiarsi di procuratori sportivi ed agenti di questo o quel calciatore sugli organi di stampa anche se tale condizione non trovi sostegno nella stipula e nel deposito di atti formali imposti dalla disciplina di settore; ii) il ricorrente coinvolgimento del medesimo agente in tutti i trasferimenti aventi ad oggetto le prestazioni sportive rese dallo stesso atleta; iii) l'evidente sproporzione fra quanto versato dagli agenti alle squadre ed i compensi addebitati agli atleti.

⁵⁴ Commissione Tributaria Provinciale di Genova, Sezione VI, n. 58 del 16 gennaio 2018 pubblicata in *"Il Fisco"* 2018, p.1390 e commentata da Trettel dove si parla di moduli blu non compilati né sottoscritti né tanto meno depositati e non specificate ricerche di mercato ritenute prive di valenza probatoria oppure appunti manoscritti con elenchi nominativi senza alcun riferimento oggettivo oppure documentazione reperita in esito ad accessi eseguiti in locali nella disponibilità di un soggetto terzo rispetto al soggetto accertato.

⁵⁵ Le conseguenze fiscali di quella vicenda hanno allo stato dell'arte visto accolte le ragioni dei contribuenti nella sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Genova n. 58/6/2018 e Commissione Tributaria Provinciale di Lecce Sezione IV, n. 2826 del 20 settembre 2018 e nell'ordinanza della Corte di Cassazione, Sezione VI, n. 8407 del 25 marzo 2021, sono, invece, prevalse le ragioni dell'Amministrazione Finanziaria nelle ordinanze della Corte di Cassazione, Sezione V, n.11337 del 7 aprile 2022 e Sezione Tributaria n. 23552 del 14 luglio 2022. Si veda anche la sentenza della Commissione Tributaria Lombardia 4 maggio 2016, n. 3880, pronunciata in relazione ad un avviso di accertamento emesso a carico di un calciatore per omessa dichiarazione di un maggior reddito ai fini Irpef motivato sulla base di una scrittura privata esistente tra la società sportiva e l'agente avente ad oggetto compensi per attività di assistenza in genere diretta e futura al calciatore e chiariva come, non sussistendo alcuna prova documentale che l'attività svolta da parte del procuratore a favore del club sportivo fosse avvenuta anche nell'interesse del ricorrente ragion per cui la presunzione che ha portato all'emissione dell'avviso di accertamento impugnato appare sformata di fondamento. Insomma, l'elemento dirimente per poter risolvere la questione in favore dell'una o dell'altra tesi sembra essere la dimostrazione dell'interesse esclusivo del calciatore o meno per l'attività svolta dal procuratore nell'ambito di una trattativa di calcio mercato e l'*onus probandi*, in tale caso, non può che ricadere in capo all'organo accertatore, come già ribadito dalla nota interna della Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate del 23 settembre 2009, prot. 137433. Inoltre, come affermato dalla sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Genova del 16 gennaio 2018, n. 58, dove è stato affermato che occorre dimostrare la preesistenza di un rapporto tra procuratore e calciatore attraverso l'acquisizione di pattuizioni contrattuali tra gli stessi finalizzate a corroborare il quadro probatorio, raccogliendo elementi idonei ad attestare che il pagamento della società sia avvenuto in luogo di quello dovuto dal calciatore. In senso adesivo, si veda la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Lecce n. 2826 del 20 settembre 2018, dove è stato affermato che, nell'ambito di un procedimento accertativo volto a riconoscere l'esistenza di un beneficio accessorio di natura retributiva (*fringe benefit*) in favore di calciatori professionisti come conseguenza del pagamento, da parte di una società sportiva, di compensi all'agente del calciatore stesso, non è possibile accogliere la tesi dell'Ufficio circa la pretesa fittizietà dell'interposizione dell'agente sul presupposto dell'assenza di prove documentali dalle quali si possa desumere la resa delle prestazioni dell'agente a beneficio del calciatore stesso e non della società sportiva e che il contratto tra le parti per l'erogazione della prestazione richiesta fosse simulato specie se considerato a fronte di una fatturazione che rispondeva ai requisiti formali prescritti dalla legge cui il soggetto passivo faceva seguito effettuando il relativo pagamento delle imposte e la pronuncia della Commissione Tributaria della Lombardia, sentenza n. 4219 del 23, novembre 2021 dove i Giudici con argomentazioni risolutive non andando oltre una constatazione di non sussistenza del quadro probatorio rappresentato dall'Amministrazione Finanziaria afferma che per smentire la validità dei mandati si richiamano non già elementi documentali direttamente riscontrabili e valutabili ma supposizioni e valutazioni espresse in termini di astratta probabilità dalla Guardia di Finanza quindi, secondo i giudici, per sostenere le proprie tesi, l'Ufficio deve provare con atti la divergenza fra la realtà apparente dell'operazione e la sua esposizione documentale fornendo prova che assumano la consistenza di elementi indiziari volti a sostenere le proprie argomentazioni, invece, di elementi probatori forniti e valutati sia in modo singolo che complessivo si appalesavano inadeguati a valorizzare la reale sussistenza di una indennità aggiuntiva in favore del

calciatore. Queste interpretazioni non sono nuove in quanto in modo analogo si era espressa la Commissione Tributaria della Regione Lombardia con la sentenza n. 3880 del 4 maggio 2016 ed ancora prima la Commissione Tributaria Provinciale di Massa Carrara con la sentenza n. 145 emessa dalla Prima Sezione dello stesso organo giudicante in data 16 marzo 2012, affermando che dalla documentazione in atti risulta che la società del procuratore ha regolarmente ricevuto dal ricorrente il compenso pattuito in relazione agli ingaggi relativi agli anni oggetto di accertamento, circostanza che non è stata contestata dall'Ufficio accertatore e che è stata provata in modo documentale dal ricorrente a mezzo degli estratti conto bancari della società del procuratore, dimostrando che il ricorrente non ha beneficiato del *fringe benefit*, come, invece, aveva sostenuto l'Ufficio avendo lo stesso provveduto in modo diretto al pagamento del proprio agente e l'Ufficio accertatore non ha prodotto alcuna prova documentale atta a dimostrare l'avvenuto pagamento da parte della società dell'Agente. Sempre sul tema delle prove ed in particolare quelle sufficienti per considerare un contratto simulato si è espressa la Corte di Cassazione 27 luglio 2022 n. 23552. Viceversa sulla tematica oggetto di analisi, in senso sfavorevole al contribuente si deve annoverare la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Roma n.1 del 18 gennaio 2010 la quale ha individuato nel compenso corrisposto al club in favore dell'agente un ulteriore vantaggio economico concesso oltre a quanto previsto nel contratto di lavoro dalla società al contraente ossia al calciatore. Secondo i giudici di primo grado estensori di questa sentenza, il contribuente avrebbe dovuto farsi personalmente e direttamente carico dell'onere economico derivante dalle prestazioni di assistenza e di consulenza rese a suo favore e dallo stesso richieste al procuratore designato; pertanto l'intervento non dovuto ma voluto non può che configurarsi come un ulteriore vantaggio ed utilità economica attribuita al proprio lavoratore dipendente oltre a quelli previsti nel contratto di lavoro e come tale rientrante nella previsione di cui all'articolo 51 del t.u.i.r. Si deve notare, come nel giungere a tale conclusione, i giudici di primo grado si sono focalizzati sulla circostanza che, qualora l'agente avesse prestato una autonoma consulenza in favore della società sportiva, ne sarebbe scaturita la violazione dell'articolo 3 del Regolamento in materia di agenti e di procuratori sportivi che prevedeva la possibilità per l'agente di svolgere attività di consulenza a favore di club calcistici, ma imponeva in modo contemporaneo che tale incarico fosse accettato solo se questo determinava un conflitto di interessi con l'attività dell'agente ed hanno anche negato da ultimo la rilevanza della possibile doppia imposizione conseguente al fatto che l'agente è soggetto a tassazione sui compensi ricevuti. Sempre nel filone delle sentenze favorevoli al contribuente si deve annoverare la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Firenze n. 22/31/13, depositata il 25 febbraio 2013, dove i Giudici si sono pronunciati su un avviso di accertamento emesso a carico di un noto attaccante della Nazionale, accusato di non aver pagato le imposte per circa 970'000 euro sui compensi versati da due club di Serie A che, secondo l'Agenzia delle Entrate che ha emesso l'avviso di accertamento, sarebbero stati equivalenti a *fringe benefit* e, quindi, avrebbero costituito parte integrante della retribuzione del calciatore. Secondo i funzionari estensori dell'avviso di accertamento, i versamenti effettuati dalle due società sportive (una di "partenza" e l'altra di "arrivo") al calciatore per indennizzare i costi di intermediazione costituirebbero una sorta di simulazione dalla chiara convenienza fiscale, infatti, il calciatore/contribuente, nel cui interesse lavora il procuratore risparmia l'Irpef sulla quota di stipendio *fringe benefit* fatta passare come compenso dell'agente. La società che corrisponde la remunerazione non solo può dedurre un costo inerente all'attività di calciomercato ma se avesse pagato direttamente l'atleta visto che, di solito, gli ingaggi sono contrattati al netto avrebbe dovuto pagare le imposte sul reddito da lui dovute. Tuttavia, la Commissione Tributaria Regionale di Firenze è giunta alla conclusione che: i) la ipotizzata convenienza fiscale per tutti i soggetti coinvolti è insita nel sistema normativo e può alimentare sospetti sufficienti all'avvio delle indagini dell'Ufficio sulla simulazione e che la stessa da sola non costituisce una prova e deve essere supportata da chiari elementi indiziari; ii) per quanto concerne la società calcistica di arrivo del calciatore, l'accusa cade in quanto è stata presentata la documentazione relativa all'esistenza di un mandato affidato al procuratore formalizzato con la compilazione del "modulo rosso"; iii) per quanto riguarda, invece, il club di partenza del calciatore che non ha prodotto il modulo rosso, l'interposizione fittizia non risulta provata in maniera convincente dall'Amministrazione Finanziaria. In senso sfavorevole al ricorrente, va inserita la sentenza della Corte di Cassazione 11 marzo 2020, n. 7377, la quale, nell'ambito delle contestazioni formulate dall'Amministrazione Finanziaria aventi a riguardo l'esistenza di un presunto beneficio economico di natura retributiva in capo a calciatori professionisti per compensi corrisposti dalle società sportive a favore dei procuratori, occorre valutare se le attività rese da questi ultimi rivestano un interesse prevalente per il calciatore oppure per le società sportive. Nel primo caso, le somme corrisposte costituiscono reddito aggiuntivo di lavoro dipendente imponibile in capo al calciatore dal momento che con il pagamento del compenso in sostituzione del giocatore le società garantirebbero a quest'ultimo un beneficio economico rispetto alla retribuzione ordinaria, diversamente, l'accertamento di un interesse esclusivo o prevalente in capo al datore di lavoro dovrà essere provato in atti documentando l'esistenza di un rapporto contrattuale tra la società ed il procuratore sportivo. Il ragionamento di rigetto dei Giudici della Corte di Cassazione prende le mosse da un verbale della Guardia di Finanza per l'anno 2002 rilasciato al termine di un controllo a carico di una società di calcio di serie A nel corso del quale sarebbe emerso che il club sportivo avrebbe corrisposto al proprio calciatore una retribuzione indiretta aggiuntiva omettendo di operare le ritenute alla fonte previste in capo al sostituto d'imposta ex articolo 23 del d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600. L'Agenzia delle Entrate ha fatto proprie le conclusioni della verifica fiscale con l'emissione di un avviso di accertamento ritenendo che il compenso riconosciuto dalla società al procuratore sportivo si qualificasse come un accollo del pagamento che il giocatore avrebbe dovuto corrispondere direttamente all'agente in ragione del rapporto contrattuale esistente tra le parti per l'attività resa in proprio favore considerando la quota di corrispettivo versato dalla società in accredito della fattura pro forma emessa dal procuratore sportivo quale *fringe benefit* a favore del calciatore stesso. Tale conclusione era rafforzata dalla considerazione che secondo le norme federali all'epoca vigenti, gli agenti dei calciatori non potevano rappresentare più di una parte nell'ambito della stessa operazione. In primo grado, la Commissione Provinciale di Roma rigettava il ricorso del giocatore con la motivazione che lo stesso fosse obbligato ad esporlo nella dichiarazione dei redditi in ragione del principio di onnicomprensività. In secondo grado, la Commissione Tributaria del Lazio, Sezione XXXV, con la sentenza n. 53 del 5 aprile 2012, rigettava anch'essa il ricorso del giocatore argomentando che l'importo corrisposto dalla società al procuratore sportivo dovesse essere tassato in capo al giocatore in quanto si configurava quale corrispettivo per le prestazioni professionali di assistenza e consulenza effettuate dal procuratore

individuare una possibile via di uscita normativa; la soluzione venne data dalla lettera a) del comma 160 dell'articolo 1 della Legge di stabilità 2014⁵⁶; per il suo tramite si introdusse un nuovo comma, il 4-*bis*, all'articolo 51 del t.u.i.r ai sensi del quale, ai fini della determinazione dei valori di cui al comma 1 di quel medesimo articolo, per gli atleti professionisti si considera il costo dell'attività di assistenza sostenuto dalle società sportive professionistiche nell'ambito delle trattative aventi ad oggetto le prestazioni sportive degli atleti professionisti nella misura del 15 per cento al netto delle somme versate dall'atleta professionista ai propri agenti per l'attività di assistenza nelle medesime trattative.

In dottrina⁵⁷, è stato evidenziato come fosse palese la grossolanità della disposizione di cui al comma 4- *bis* dell'articolo 51 del t.u.i.r. la quale per di più finiva con l'introdurre una presunzione assoluta, assumendo a modello una patologia e, per innescarla, l'oggetto dell'attività dell'agente avrebbe dovuto essere solo la negoziazione del diritto alle prestazioni sportive e non, per esempio, altri diritti rilevanti dal punto di vista economico quali quelli relativi allo sfruttamento del diritto di immagine e si applicava solamente ai contratti stipulati fra società calcistiche ed atleti e non ad altre tipologie di tesserati quali, ad esempio, gli allenatori che potevano benissimo essere assistiti da agenti al momento della negoziazione dei loro ingaggi, mentre, da un punto di vista strettamente fiscale, la disposizione risultava di difficile applicazione in ragione del fatto che i costi per l'assistenza prestata dagli agenti alle squadre, titolari di reddito d'impresa e, quindi, tassate secondo le regole di questo tipo di reddito avrebbero dovuto essere rilevati secondo il principio di competenza, mentre gli addebiti per le medesime trattative a carico degli atleti avrebbero dispiegato i loro effetti al momento del pagamento, rendendo, in tal modo, dubbia l'individuazione del momento impositivo come la qualificazione del *fringe benefit* che ne sarebbe derivato.

Inoltre era evidente il rischio di una proliferazione di componenti virtuali della retribuzione in capo all'atleta non essendo fissato un ordine di priorità nel caso in cui la trattativa coinvolgesse due squadre quella cedente e quella cessionaria negozio per di più in relazione al quale l'atleta stesso era tenuto a prestare assenso in quanto contraente ceduto ma del quale non era parte risultando in tal modo impossibile individuare con immediatezza un compenso a suo carico da portare a decurtazione della misura forfettaria del compenso in natura.

Le pecche evidenziate più numerose delle soluzioni che la disposizione in rassegna riusciva ad offrire ed i non infondati dubbi di legittimità costituzionale che la stessa instillava⁵⁸ portarono ad una repentina abrogazione ad opera del comma 8 della Legge di stabilità per il 2016⁵⁹ con effetto dal 1° gennaio di quell'anno stante la previsione riferita alla sua entrata in vigore questa volta non derogata contenuta nel comma 999 della stessa in attesa di qualsivoglia regime transitorio.

Nonostante questo, quella disposizione ha trovato un diffuso e largo impiego quale *benchmark* per la definizione delle controversie sorte a cavallo di quegli anni, oggi se ne

al calciatore, pur se la società sportiva, con il pagamento in sostituzione del giocatore se ne sia assunta effettivamente l'onere.

⁵⁶ Legge 27 dicembre 2013 n. 147, pubblicata nel Supplemento Ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 302 nella stessa data. Le disposizioni recate fatta salva una diversa esplicita previsione, sono entrate in vigore il 1° gennaio dell'anno successivo. Proprio su di una specifica deroga poteva contare invece la novella ora menzionata, considerando che il comma 161 espressamente prevedeva che le disposizioni di cui al comma 160 si applicano dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 sul punto, in dottrina, S. Trettel. *La legge di stabilità 2014 impone alle società di calcio i tempi supplementari*, in *Corr. Trib.*, 2014, p.81.

⁵⁷ S. Trettel, *Il trattamento fiscale dei compensi percepiti dallo sportivo lavoratore dipendente* in P. Scarioni - P. Angelucci - A. Fiorentino Martino (a cura di), *La tassazione degli sportivi. Prestazioni sportive, sfruttamento del diritto all'immagine, attività di influencer*, Milano, 2023, 147.

⁵⁸ Si rinvia al contributo di L. Salvini, *I fringe benefits degli sportivi professionisti. I compensi corrisposti dalle società ai procuratori sportivi* in V. Uckmar (a cura di), *Lo sport e il Fisco*, Padova, 2016, dove, secondo l'Autrice, in conclusione deve quindi ritenersi che la norma presti il fianco a censure in termini di costituzionalità per violazione degli articoli 3 e 53 della Costituzione in quanto assoggetta irragionevolmente ad imposizione sotto forma di *fringe benefit* redditi per i quali non sussiste una prova certa di effettivo possesso.

⁵⁹ Legge 28 dicembre 2015 n. 208 pubblicata nel Supplemento Ordinario n. 70 alla Gazzetta Ufficiale n. 302 del 30 dicembre 2015.

auspica addirittura una riproposizione beninteso in forma meno approssimativa al fine di dirimere a priori i dubbi legati alla prossima evoluzione dell'attività dell'agente sportivo nei trasferimenti internazionali come disciplinata dalla recente edizione delle *Football Agent Regulations*.⁶⁰

4. Le conseguenze tributarie e penali della ripresa a tassazione dei costi.

Gli effetti sotto un profilo penale-tributario per le parti coinvolte in tali verifiche sono così riassumibili:

- 1) l'imponibilità della quota corrispondente al *fringe benefit* in capo al calciatore, che comporta una contestazione di infedele dichiarazione ai fini Irpef, prevede una sanzione amministrativa dal 90% al 180% del maggior reddito accertato (art. 1, comma 2, del d.lgs 18 dicembre 1997 n. 471), nonché una sanzione penale da 2 a 5 anni di reclusione se, congiuntamente, l'imposta evasa è superiore ad Euro 100.000 e l'ammontare degli elementi attivi sottratti a tassazione è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione dei redditi e, comunque, non inferiore ad Euro 2.000.000 (art. 4, comma 1, del d.lgs 10 marzo 2000 n.74);⁶¹
- 2) con riguardo alla società sportiva, l'indeducibilità dei compensi corrisposti ai procuratori comporta l'accertamento di infedele dichiarazione ai fini Ires⁶² e Irap⁶³ con sanzione amministrativa e penale nello stesso ordine di quanto sopra

⁶⁰ Quella approvata dal FIFA Council il 16 dicembre 2022 è destinata a diventare efficace, per quanto qui di interesse, a partire dal 1 gennaio 2023 come dispone il suo articolo 28 ed inoltre stabilisce all'articolo 12.8, il divieto di mandato plurimo sancendo che: "A football agent may only perform football agent services and other services for one party in a transaction" eccezion fatta per l'ipotesi di intervento nella stipula del contratto di prestazione sportiva nel qual caso il medesimo agente abilitato dalla FIFA è autorizzato ad assistere tanto la squadra quanto l'atleta, cfr art. 12.8 a "Permitted dual representation" dove si afferma che "a football agent may perform football agent services and other services for an individual and an engaging entity in the same transaction provided that prior explicit written consent is given by both clients". Sul punto, in dottrina, E. A Palmitessa, *The Italian football industry and the tax implications of the new FIFA Football Agents regulations in Taxing Art Sports*, 26 march 2023; E. A Palmitessa, *Main points for domiciled sports agents the football industry under the Italian licensing regime*, in *Taxing Art Sports* 11 December 2022.

⁶¹ Aderendo alla tesi dell'Agenzia delle Entrate, confermata anche dalla giurisprudenza di legittimità in assenza della ritenuta alla fonte operata dalla società datrice di lavoro infatti sarebbe onere del calciatore dichiarare il maggior reddito corrispondente all'importo della commissione corrisposta all'Agente e di conseguenza devono ritenersi integrate le sanzioni amministrative e tributarie anche laddove intervenga nelle more un accertamento con adesione tra il sostituto di imposta e l'Agenzia delle Entrate. In argomento, si veda la sentenza della Cassazione Sezione V 7 aprile 2022 n. 11337 con commento di M. Denaro, *Le risultanze dell'accertamento al sostituto rilevano anche per il sostituto soggetto passivo d'imposta in Il Fisco* 2022, 1870 ove la Suprema Corte, accogliendo il ricorso dell'Agenzia delle Entrate afferma che "sebbene al di là degli obblighi del sostituto d'imposta, il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria resta sempre il lavoratore e ciò è sufficiente a riconoscere che questi fosse comunque tenuto a riportare quel reddito nella propria dichiarazione dei redditi. Ne può semplicemente affermarsi che il dipendente-percettore del fringe benefit non fosse a conoscenza del vantaggio economico di cui era stato beneficiario per il solo fatto che estraneo all'accordo tra società datrice di lavoro e la società che ne aveva curato gli interessi del calciatore dipendente (quale suo procuratore) avrebbe potuto non conoscere l'importo corrisposto dalla società al procuratore. In senso critico, A. Magliaro - S. Censi, *Fringe benefits ai calciatori e ritenute per il club. Giusta la doppia imposizione o il pagamento del datore di lavoro libera il dipendente/calciatore in GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2012, 524 i quali rilevano che sarebbe impossibile per il calciatore conoscere l'importo pagato dalla società all'agente in quanto "si tratta di una somma pagata a seguito di un accordo tra due soggetti terzi rispetto al calciatore e di cui quest'ultimo poteva legittimamente non sapere".

⁶² Si richiama tuttavia la dottrina e la giurisprudenza che ritiene legittima la deducibilità ai fini IRES delle spese documentate in fatture attinenti ad operazioni soggettivamente inesistenti e dunque illecite e/o derivanti da reato laddove sia dimostrata la reale sussistenza dell'operazione e del relativo costo sostenuto. In dottrina, E.M Bagarotto, *L'applicazione della novellata disciplina in materia di costi da reato agli effetti reddituali degli acquisti conclusi nell'ambito delle c.d.frodi carosello in Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, 2013, p. 263; A. Manzitti - M. Fanni, *Costi da reato e nuova disciplina delle operazioni inesistenti in Corr. Trib.* 2012, p. 1982; A. Russo, *Cenni sul nuovo ambito della deducibilità delle fatture soggettivamente inesistenti in Il Fisco*, 2012, p. 5474; F. Tundo, *Dalla composizione delle contraddizioni di carattere assoluto del giudizio di inerenza in GT - Giurisprudenza Tributaria* 2019, p. 22; M. Gaballo, *Il principio di inerenza nell'innovativo orientamento della giurisprudenza di merito in Tax News*, 2018, p. 133.

⁶³ Con riferimento all'IRAP si richiama la Circolare del 26 maggio 2009 n. 27 dove l'Agenzia delle Entrate afferma che sono deducibili le spese sostenute per acquisire servizi per dipendenti in quanto non aventi natura retributiva purché funzionali all'attività di impresa, A. Giovannini, *Irap e cessione di calciatori in V. Uckmar (a cura di), Sport e fisco*, Padova, 2015, p. 250.

esposto (art. 1, comma 2, del d.lgs 18 dicembre 1997, n. 471, e art. 4, comma 1, del d.lgs 10 marzo 2000 n.74).

A ciò si deve aggiungere:

- 1) l'indetraibilità dell'Iva esposta in fattura dall'agente sportivo per “*difetto di inerenza*”, con accertamento di omesso versamento dell'imposta⁶⁴ (sanzione amministrativa del 30% per ogni importo non versato – *ex art. 13 del d.lgs 18 dicembre 1997, n. 471, e sanzione penale con reclusione da 6 mesi a 2 anni, se l'ammontare non versato è superiore ad Euro 250.000 – ex art. 10-ter del d.lgs 10 marzo 2000 n.74*);
- 2) la presentazione di infedele dichiarazione Iva (sanzione amministrativa dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato – *ex art. 5, comma 4 del d.lgs 18 dicembre 1997 n. 471, e sanzione penale – ex art. 4, comma 1, del d.lgs 10 marzo 2000 n.74*);
- 3) l'omessa effettuazione delle ritenute fiscali sulla quota di *fringe benefit* al lavoratore dipendente (sanzione amministrativa pari al 20% dell'ammontare non trattenuto – *ex art. 14 del d.lgs 18 dicembre 1997, n. 471*) e sanzione penale, con reclusione da 6 mesi a 2 anni se il mancato versamento è superiore ad Euro 150.000 – *ex art. 10-bis del d.lgs 10 marzo 2000, n.74*), nonché la contestazione di dichiarazione infedele del modello 770 utilizzato dai sostituti d'imposta per comunicare, in via telematica, all'Agenzia delle Entrate le ritenute operate su redditi di lavoro dipendente e assimilati;
- 4) infine, nei confronti dell'agente sportivo cadrebbe la contestazione di emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, con sanzione penale (art 8 del d.lgs. 10 marzo 2000, n.74) che prevede la reclusione da 4 a 8 anni se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture, per ciascun periodo d'imposta, è superiore ad Euro 100.000, o la minore reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni, se l'importo è inferiore ad Euro 100.000.

Le sanzioni penali tributarie sopra richiamate scattano in caso di superamento delle soglie penali di cui alle fattispecie di dichiarazione infedele, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, del d.lgs 74 del 2000, omesso versamento di ritenute certificate o dovute, di cui all'articolo 10 *bis* del d.lgs 10 marzo 2000, n.74, ed omesso versamento di Iva ai sensi dell'articolo 10 *ter* del d.lgs 74 del 2000, ma anche ai sensi dell'articolo 2 del d.lgs 10 marzo 2000 n.74 in caso di utilizzo delle fatture emesse dall'agente sportivo per dichiarare passività inesistenti; inoltre, si possono menzionare gli articoli 25-*ter* del d.lgs 8 giugno 2001 n. 235, e 25 *quiquiesdecies*, per le rispettive contestazioni di false comunicazioni sociali e reati tributari nei confronti della società.

Alla luce di tali contestazioni sul piano fiscale e penale la giurisprudenza ha statuito che in capo a tutti partecipanti alle trattative di calciomercato non è possibile invocare in proprio favore l'incertezza del testo normativo ai sensi dell'articolo 8 del d.lgs 31 dicembre 1992 n. 546 e articolo 6 comma 2 del d.lgs 18 dicembre 1997 n. 472 nonostante l'intreccio di norme statali e sportive in oggetto peraltro di continue modifiche legislative.⁶⁵

⁶⁴ Sull'indetraibilità dell'IVA si veda la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Palermo n. 261/04/12 del 2 ottobre 2013.

⁶⁵ Sul punto, si veda la sentenza della Cassazione Civile Sezione V dell'11 febbraio 2020 n.321 dove la Suprema Corte ha avuto modo di chiarire i confini dell'istituto concernente la disapplicazione delle sanzioni per incertezza normativa, delineandone anche alcuni indici rivelatori. Tra le disposizioni generali sul processo tributario concernenti i poteri del giudice, difatti, l'art. 8 del d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, prevede che la commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce. Al riguardo, i giudici hanno evidenziato che, secondo costante giurisprudenza della stessa Corte, la dichiarazione di non debenza delle sanzioni amministrative richiede, in primo luogo, una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria. Considerando che i fatti risalgono ad un periodo antecedente all'introduzione, dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013, della presunzione assoluta *ex art. 51, comma 4-bis del t.u.i.r.*, ecco che i presupposti impositivi in relazione alla fattispecie da cui originano i fatti dovevano essere ricercati nella disposizione generale *ex art. 51 del TUIR*; tale norma è certamente qualificatoria sui *fringe benefit* ai lavoratori dipendenti fra cui ricadono anche talune tipologie di "*vantaggi accessori*" messi a disposizione da una società di calcio direttamente ai propri atleti, come chiarito dalla Circolare

Invero, l'incertezza normativa oggettiva che può costituire una causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria deve ricadere sull'unico soggetto a cui è attribuito il potere - dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione ossia il Giudice.⁶⁶

5. Conclusioni

Avendo a riferimento quanto sopra esposto, è ora possibile fare le seguenti considerazioni di chiusura.

n. 37 del 20 dicembre 2013, ma presenta natura e portata assolutamente difformi rispetto disciplina posta dall'art. 51, comma 4-bis del t.u.i.r che è specificatamente legata agli emolumenti corrisposti da una società al procuratore sportivo, come annotato da attenta dottrina. Per quanto la norma introduca una sorta di principio di onnicomprensività di tale tipologia reddituale; è pacifico che non qualsiasi beneficio che possa godere il dipendente, per effetto del rapporto di lavoro debba essere considerato reddito imponibile, ma che possono essere considerati tali solo quelle attribuzioni che si sostanziano in un arricchimento effettivo e diretto della posizione reddituale del dipendente stesso. Al riguardo, occorre evidenziare che la cosiddetta incertezza normativa oggettiva tributaria è quella "situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé e accertata dal giudice, d'individuare con sicurezza ed univocamente la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie ultima". E, quindi, nella "normazione", ovvero nel complesso di norme prodotte dal legislatore, che si genera quella situazione oggettiva di mancanza di chiarezza e sistematicità dell'ordinamento tributario, che può essere accertata solamente dal giudice: tale valutazione non può essere quindi demandata né alla discrezione dell'Amministrazione finanziaria- sintomatica è in tal senso la lettura fornita con la sentenza 28 novembre 2007 n. 24670 dove la Corte chiarisce che "è da escludere che l'incertezza oggettiva sia da rapportare all'ufficio tributario, perché il titolare del potere d'imposizione tributaria deve svolgere continuamente un'attività d'interpretazione normativa con la conseguenza che l'ufficio tributario non disapplicherà mai, di sua iniziativa, le sanzioni amministrative tributarie" - né, parimenti, all'interpretazione del contribuente. Nella valutazione della fattispecie de qua, i giudici affermano che "l'incertezza normativa oggettiva non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria", distinguendo, quindi, il caso di incertezza normativa oggettiva ex art. 6, comma 2 del d.lgs 18 dicembre 1997 n. 472, dalla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto, disciplinata dal comma 4 della medesima disposizione. La prima forma, come già annotato da consolidata giurisprudenza di legittimità, trova fondamento in una serie di indici rivelatori che spetta esclusivamente al giudice accertare e ponderare nel loro insieme, quali: i) difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge; ii) difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; iii) difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; iv) mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà; mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti; v) mancanza di precedenti giurisprudenziali; vi) formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei Giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale; vii) contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; viii) contrasto tra opinioni dottrinali; adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente. La seconda fattispecie ha invece il suo fondamento nell'ignoranza "giustificata", intendendo per tale colui che abbia attivato tutti i mezzi necessari per conoscere la legge ma che, nonostante ciò, rimanga in uno stato di ignoranza del precetto. Nelle sue motivazioni, la Corte ha quindi escluso la fattispecie attinente alla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto. Difatti, l'incertezza normativa oggettiva richiamata dall'Ufficio nelle motivazioni al ricorso deve necessariamente emergere dalla presenza di contrasti giurisprudenziali (di merito) sull'oggetto della controversia, connotati da rilevanti difformità in merito all'individuazione del presupposto d'imposta cui potrebbe derivare una errata applicazione delle sanzioni amministrative. Il Supremo Collegio ha, quindi, ravvisato di accogliere il ricorso nella parte in cui la CTR ha escluso l'applicabilità delle sanzioni amministrative, ritenendo che la norma vigente *ratione temporis* non fornisce obiettive incertezze concernenti l'individuazione del presupposto d'imposta: tale conclusione sarebbe oltremodo legittimata dal fatto che il calciatore non avesse neanche contestato con appello incidentale la fondatezza della ripresa fiscale accertata dall'Ufficio.

⁶⁶ In effetti, in astratto sarebbe difficile poter sostenere, almeno per quanto riguarda un club calcistico, l'esistenza di una obiettiva incertezza dello stato dell'arte normativo. Infatti, di regola i clubs militanti nella massima serie si affidano alla figura del direttore sportivo il quale si occupa dell'attività concernente, tra le tante, l'assetto organizzativo ed amministrativo del club, ivi compresa ed espressamente la gestione dei rapporti con i calciatori e tecnici e la conduzione di trattative con altre società sportive aventi ad oggetto il trasferimento dei calciatori, la stipulazione delle cessioni di contratto ed il tesseramento dei tecnici, secondo le norme dettate dalle normative della FIGC sicché sotto tale aspetto difficilmente il club calcistico strutturato si potrebbe trovare in una condizione di obiettiva incertezza: si veda, in dottrina, la sentenza della Cassazione, sezione V, 11 febbraio 2020 n. 3231, con commento di A. Russo, *I fringe benefits per un calciatore professionista non implicano alcuna obiettiva incertezza normativa* in *Il Fisco* 2020, p.1075 dove si afferma che l'esenzione da responsabilità amministrativa tributaria richiede una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria ovvero l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento di interpretazione normativa riferibile non già ad un generico contribuente o a quei contribuenti che, per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata e tanto meno all'Ufficio Finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere - dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione.

Da un punto di vista civilistico e regolamentare, le modifiche ai Regolamenti nazionali ed internazionali che disciplinano l'esercizio della professione di agente sportivo hanno il merito di aver fatto chiarezza su alcuni aspetti che prima non erano comprensibili anche in ragione di continue modifiche legislative.

Tuttavia, su questo aspetto, per essere precisi, sarebbe necessario, soprattutto a livello nazionale, definire nei Regolamenti l'esercizio dell'attività di agente sportivo da parte degli avvocati e dei dottori commercialisti coordinando le disposizioni del Regolamento nazionale con le regole che disciplinano l'esercizio di queste professioni anche perché, spesso, le disposizioni dei singoli ordini professionali e dei loro Consigli Nazionali già al loro interno sono in contrasto.

Per quanto riguarda, invece, il tema della riqualificazione dei compensi pagati ai procuratori come *fringe benefits*, la giurisprudenza che si è espressa a favore del contribuente/ricorrente ha fondato le proprie valutazioni valorizzando i seguenti concetti:

- 1) non è possibile ritenere provata l'esistenza di un interesse personale rientrante nella sfera soggettiva dell'atleta come l'esistenza di un pregresso rapporto di assistenza tra il calciatore e l'agente senza alcun riscontro documentale che sia in grado di provare la continuità dell'attività di cura ed assistenza tra procuratore sportivo e calciatore;
- 2) parimenti, non è provato l'interesse esclusivo dell'atleta quando l'Ufficio contesta l'esistenza del presunto meccanismo fraudolento sulla base di un mero legame di parentela tra il consulente del club e l'agente dello sportivo ovvero sulla sottoscrizione contestuale dei due mandati tra calciatore - agente e tra società sportiva e consulente;
- 3) non è sufficiente l'esistenza del solo mandato conferito dalla società al procuratore dove si dichiara di rappresentare in modo esclusivo il club e, contestualmente, il solo contratto federale stipulato dal calciatore e dalla squadra in cui si affermi che il calciatore non è stato assistito da alcun agente;
- 4) non è idoneo a provare il vantaggio diretto del calciatore l'esistenza di mere rilevazioni endo-procedimentali di procedimenti penali, il mero rinvenimento di manoscritti nei locali della società sui quali è meramente riportato il nome del contribuente assieme a quello di altri calciatori;
- 5) infine, la produzione in giudizio di mere pagine stampate da Internet o da *social media* riferite al trasferimento del calciatore in cui l'agente intervistato, incaricato formalmente da una delle due società, si qualificava espressamente come procuratore del calciatore nonostante l'incarico formale fosse stato conferito dal club cessionario.⁶⁷

Viceversa, nel caso dei giudizi sfavorevoli al contribuente, questi si basano su:

- 1) l'esistenza di rapporti diretti fra l'agente ed il calciatore supportati, ad esempio, dal rinvenimento di documentazione bancaria, quali estratti conto e ordini di bonifico, con l'indicazione nella causale "*compenso*" ed il nome del calciatore;
- 2) il rinvenimento, in seguito ad accessi, ispezioni o verifiche, di manoscritti o di altra documentazione attribuita o attribuibile al procuratore contenente un elenco di calciatori assistiti incluso il nome del calciatore-contribuente oggetto di indagine.
- 3) l'esistenza di un mandato con efficacia limitata a dodici giorni quando, invece, le trattative di mercato possano durare anche alcuni mesi.⁶⁸

Come si vede, si tratta di una valutazione probatoria che dovrà necessariamente essere oggetto di una verifica concreta caso per caso con particolare riferimento all'analisi degli accordi contrattuali conclusi tra le parti, accertando, in particolare, se l'attività

⁶⁷ Si vedano le sentenze Cassazione, Sezione VI, 25 marzo 2021 n. 8407; Cassazione, Sezione VI, 17 marzo 2020 n. 7377; Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, Sezione VI, 14 marzo 2018 n. 1058 e n. 1061; Commissione Tributaria Provinciale di Bergamo Sezione III, 11 aprile 2019, n. 225; Commissione Tributaria Regione Lombardia Sezione XX, 22 novembre 2022, n. 230.

⁶⁸ Sentenza Corte di Cassazione Sezione V, 27 luglio 2022, n. 23552.

dell'agente è di natura principale o collaterale⁶⁹, come anche il nesso funzionale tra il costo sostenuto dalla società e il fatto che il vantaggio economico che ne discende sia nell'interesse o meno dell'atleta.⁷⁰

Tuttavia, chi è chiamato a compiere questo tipo di analisi non è certo facilitato in quanto:

- 1) sull'argomento la dottrina che è possibile reperire è poca e, spesso, non è elaborata da specialisti del settore ma si limita, il più delle volte, ad una mera analisi di singoli provvedimenti legislativi, risoluzioni o risposte ad interpelli emanati dall'Agenzia delle Entrate;
- 2) sia la prassi che la giurisprudenza di merito e di legittimità non hanno fissato un orientamento univoco, stabilendo dei principi, ma, spesso, si sono rivelate in contraddizione tra loro, quindi, anche in considerazione degli interessi economici in gioco, sarebbe auspicabile l'emanazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, di una Circolare che espliciti il pensiero su questa tematica.

Parole chiave: *Agenti sportivi, Regolamento Agenti, Agenti FIFA, tassazione redditi da lavoro dipendenti, accertamenti fiscali, fringe benefits, tassazione fringe benefit, contenzioso fiscale, sanzioni tributarie amministrative e penali.*

⁶⁹ Sotto questo profilo, il d.lgs 28 febbraio 2021 n. 37 "Attuazione dell'articolo 5 della legge 8 agosto 2019 n. 86 recante misure in materia di rappresentanza degli atleti e delle società sportive e di accesso all'esercizio della professione di agente" parrebbe aver delineato una solida base normativa per agevolare, in astratto, l'individuazione dell'interesse di una delle due parti e, dunque, per delineare in maniera chiara le linee di discriminazione tra imponibilità o meno dei *fringe benefits* in particolare i) l'obbligo stabilito dall'articolo 5, comma 1, del summenzionato decreto legislativo di indicare l'oggetto del contratto, il compenso dovuto all'Agente come anche le modalità di pagamento dello stesso che, ai sensi del successivo articolo 8, comma 2, deve avvenire con modalità tracciabile; ii) il disposto del comma 3 dell'articolo 8 dello stesso decreto legislativo il quale precede che il pagamento debba essere effettuato dal soggetto o dai soggetti che hanno stipulato il contratto di mandato con l'agente, riconoscendo, tuttavia, alla società datrice di lavoro, se autorizzata dal calciatore, a provvedere direttamente per suo conto alla corresponsione del compenso dovuto al procuratore secondo le modalità ed i termini indicati e stabiliti dal relativo contratto di mandato sportivo.

⁷⁰ In caso di contenzioso, sarà interessante anche osservare l'applicazione concreta dell'articolo 7 comma 5-bis del d.lgs 546 del 1992, come novellato dalla legge n. 130 del 31 agosto 2022. Infatti, come è noto, il giudice deve fondare la decisione sugli elementi di prova che emergono dal giudizio ed annullare l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare in modo circostanziato e puntuale le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Sul tema, in dottrina, E. Della Valle, *La nuova disciplina dell'onere della prova nel rito tributario* in *Il Fisco*, 2022; p. 3807; G. Antico, *Fatture soggettivamente false non muta l'onere della prova* in *Il Fisco* 2022, p.4472; S. Muleo, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato* in F. Pistolesi - A. Carinci (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022 n. 130*, Milano, 2022, p. 83; G. Moschetti, *Il comma 5-bis dell'articolo 7 del d.lgs n. 546/1992. Un quadro istruttorio per ora solo abbozzato tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisito* in *Rivista di diritto tributario supplemento on line* del 28 gennaio 2023; A. Savorana, *Il nuovo articolo 7 comma 5-bis del d.lgs n.546/1992. Onere della prova al vaglio delle Corti di Giustizia Tributaria*, relazione tenuta all'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano il 9 ottobre 2023; D. Hummel, *Burden of proof under scrutiny of Tax Courts of Justice*, relazione tenuta all'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano il 9 ottobre 2023.