

# Il frettoloso orientamento dell'Agenzia delle entrate sulla natura dell'attività degli agenti sportivi

di Stefano Trettel (\*) e Stefano Verna (\*\*)

Con la risposta a interpello n. 315 del 31 maggio 2022, l'Agenzia delle entrate riconosce la possibilità di fruire del regime degli impatriati ad un agente sportivo esercente l'attività in forma individuale e si pronuncia altresì sulla classificazione quali redditi di lavoro autonomo dei compensi dallo stesso ricevuti. Si tratta di un'indicazione che va in senso opposto all'orientamento formatosi sulla natura mediatrice dell'attività dei "procuratori" e, soprattutto, carente della elaborazione sistematica necessaria su di una tematica fonte di incertezza non più tollerabile, soprattutto alle porte della sessione estiva di calciomercato.

## 1. Premessa

L'attività dell'agente sportivo è produttiva di redditi di lavoro autonomo: dopo lunga attesa e sulla scorta di argomentazioni non del tutto condivisibili (come si cercherà di dimostrare nel prosieguo), l'Agenzia delle entrate ha fatto conoscere il suo pensiero riguardo alla **categoria di reddito** alla quale appartengono i corrispettivi realizzati dagli **agenti sportivi** nello svolgimento della loro attività (1).

Si tratta di un tema controverso, intorno al quale negli ultimi anni si sono succedute **disposizioni normative contraddittorie** che hanno confuso gli operatori (2), tuttora incerti se inquadrare i redditi degli agenti sportivi nell'ambito del **lavoro autonomo o d'impresa** (ed in particolare fra quelle commerciali di cui all'art. 2195, c.c.).

Le conseguenze di questa scelta non sono di poco conto: alla determinazione del primo sovrintende il principio di cassa, mentre al secondo si applica quello di competenza; al momento dell'erogazione sorge l'obbligo di operare un diverso prelievo alla fonte dal momento che il primo subisce, al ricorrere di tutte le altre condizioni ivi poste, la ritenuta contemplata dall'art. 25, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in luogo di quella prevista dall'art. 25-bis, medesimo decreto (che, in caso di percipienti non residenti, scatta soltanto nell'eventualità in cui l'agente estero operi in Italia mediante una stabile organizzazione oppure nel caso in cui non fornisca al sostituto d'imposta la documentazione necessaria a dimostrare la ricorrenza di tale *status* e di siffatta condizione).

(\*) Dottore commercialista e Revisore legale - ODCEC Busto Arsizio (VA).

(\*\*) Dottore commercialista e Revisore legale in Milano, socio Studio Verna Società Professionale.

(1) Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 315 del 31 maggio 2022.

(2) Per un breve *excursus* si rinvia a A. Longo - G.I. Valenzi,

"I redditi dell'agente sportivo tra mediazione e consulenza professionale", in *il fisco*, n. 35/2021, pag. 3328 e A. Magliaro - S. Censi, "Nuovo regolamento CONI per gli agenti sportivi: problematiche fiscali di domiciliazione", in *il fisco*, n. 15/2022, pag. 1430.

## 2. La “svolta” del 2017

Chi scrive fa parte dell'ampia schiera di coloro che ascrissero ad una precisa scelta di campo compiuta dal legislatore l'entrata in vigore dell'art. 1, comma 373, Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di bilancio per il 2018), a mente del quale è **agente sportivo** colui che, “in forza di un incarico redatto in forma scritta, mette in relazione due o più soggetti operanti nell'ambito di una disciplina sportiva riconosciuta dal CONI ai fini della conclusione di un contratto di prestazione sportiva di natura professionistica, del trasferimento di tale prestazione o del tesseramento presso una federazione sportiva professionistica” (3). Era infatti persa evidente l'assonanza di una siffatta definizione con quella riservata al **mediatore** dall'art. 1754, c.c., con l'unica differenza di rilievo rappresentata dall'assenza di preclusioni legate all'esistenza di rapporti di collaborazione, dipendenza o rappresentanza.

Da tale confronto era emerso un forte convincimento che ci si trovasse di fronte ad una **mediazione atipica** (4), caratterizzata dall'**assenza di indipendenza dell'agente** sportivo/mediatore dalle parti, messe in relazione tra di loro in base ad un incarico scritto conferito all'agente (quantomeno) da una di esse.

Per **giurisprudenza maggioritaria** della Suprema Corte, la circostanza che colui il quale si assuma mediatore abbia ricevuto da una delle parti l'incarico di concludere un determinato affare non muta la natura mediatrice dell'attività svolta, ove riconosciuta od oggettivamente riconoscibile come tale dall'altra parte (5).

La suddetta interpretazione è stata avallata dai susseguenti **regolamenti agenti sportivi del CONI** e della **FIGC** (6), dai facsimile di mandato federale (7) e dalle recenti **raccomandazioni federali** sulla rappresentazione contabile del fenomeno (8).

Il tutto, per di più, corroborato da altre circostanze - di chiara matrice fiscale - che inducevano a ritenere perfezionatasi una sorta di “ritorno al passato”: non sarà sfuggita la circostanza che il **codice di attività Ateco** “riservato” agli agenti sportivi (74.90.94, citato nel testo della risposta qui in rassegna), sin dal 1983 ricondotti fra le “altre figure di mediatori” (9), li accomuni agli **agenti e procuratori per lo spettacolo**, cinematografici e teatrali, la cui attività è pacificamente considerata di mediazione quando remunerata da entrambe le parti del contratto di scrittura per loro tramite concluso (10).

(3) I due D.P.C.M. chiamati a disciplinare la materia (l'uno del 23 marzo 2018, l'altro del 24 febbraio 2020) non fecero che ribadire tale circostanza, limitandosi soltanto a declinare in modo più puntuale le finalità perseguite dai contraenti posti in relazione dall'agente sportivo.

(4) Cfr. S. Trettel - G. Zavatti, “Le novità sugli agenti sportivi nel calcio professionistico”, in *il fisco*, n. 31/2019, pag. 3071.

(5) Cass. civ., Sez. V, sent. 14 novembre 2018, n. 29287; Cass. civ., Sez. II, ord. 24 novembre 2020, n. 26682.

(6) Il regolamento CONI (versione deliberata dalla Giunta Nazionale con delibera n. 385 del 18 novembre 2021 e approvata il 10 febbraio 2022 dal Dipartimento per lo Sport, Presidenza del Consiglio dei Ministri), all'art. 2, comma 1, lett. e), definisce “agente sportivo” il soggetto abilitato che in forza di un incarico redatto in forma scritta mette in relazione due o più parti ai fini: i) della costituzione, della modificazione o della estinzione di un rapporto avente per oggetto una prestazione sportiva professionistica; ii) del tesseramento presso una federazione sportiva nazionale professionistica.

Il regolamento FIGC (versione in vigore dal 27 aprile 2022, resa pubblica con comunicato ufficiale n. 227/A), all'art. 2, comma 1, lett. d), definisce “agente sportivo” il soggetto abilitato che in forza di un incarico redatto in forma scritta mette in relazione due o più parti ai fini: i) della conclusione, del rinnovo o della risoluzione di un contratto di prestazione sportiva professionistica di calciatori tesserati presso la FIGC; ii) del trasferimento delle prestazioni sportive di calciatori professionisti presso altre società sportive; iii) del tesseramento di calciatori professionisti presso società sportive affiliate alla FIGC.

(7) Il facsimile di contratto di mandato pubblicato sul sito della Federazione Italiana Giuoco Calcio il 3 giugno 2019 esplicitamente qualificava come “opera di intermediazione” la pre-

stazione resa dall'agente, qualunque fosse la sua controparte (l'atleta piuttosto che una squadra); nella versione del regolamento federale resa pubblica con C.U. n. 137/A del 10 giugno di quello stesso anno, si evidenziavano plurimi indici di discontinuità rispetto al precedente (pubblicato con C.U. n. 102/A del 17 aprile): oltre ad una più coordinata definizione dell'attività svolta dall'agente (con la rimozione di indicazioni non univoche quali potevano essere quelle di “mandato”, di “mandato di rappresentanza”, di “assistenza”, di “intermediazione”) veniva per la prima volta esclusa la possibilità di operare, senza obbligo di iscrizione al registro, agli avvocati (ma lo stesso avrebbe potuto valere per gli altri professionisti appartenenti ad ordini la cui disciplina annovera espressamente l'attività di assistenza e consulenza contrattuale). A dire il vero, i modelli successivi di “mandato” (2020, 2021 e 2022) hanno sposato un contenuto più generico, declinandone l'oggetto nel mero conferimento di mandato all'agente sportivo affinché lo stesso curi gli interessi del mandante, prestando la sua opera.

(8) In tempi ancor più recenti, e più precisamente nel dicembre del 2021 (quindi a D.Lgs. n. 37/2021 già pubblicato, sebbene ad efficacia sospesa), anche le raccomandazioni contabili federali parevano assecondare questo orientamento: trattando della corretta rappresentazione contabile dell'acquisizione del diritto alle prestazioni sportive di un atleta, annoverano fra gli “oneri accessori”, suscettibili di capitalizzazione, i “compensi riconosciuti dalle società a favore degli agenti sportivi che hanno mediato il trasferimento dei calciatori in forza di regolare mandato” (pag. 16).

(9) Così la C.M. n. 24/8/845 del 10 giugno 1983, cap. I.

(10) Ancora il documento di prassi citato alla nota precedente.

### 3. Il decreto delegato di riforma dell'accesso e dell'esercizio della professione di agente sportivo

Cosicché le definizioni di agente sportivo recate dal D.Lgs. 28 febbraio 2021, n. 37 [sia all'art. 2, comma 1, lett. a) sia all'art. 3 (11)], erano parse d'acchito scombusolare un equilibrio con una certa difficoltà raggiunto, al punto da imporre un approccio "caso-per-caso" (12); impressione che è invece mutata in un giudizio più favorevole, dato che la definizione dei **servizi professionali** che un agente sportivo può rendere ("assistenza e consulenza, mediazione") va considerata espressiva di uno spettro più ampio di prestazioni, rese a controparti diverse e, soprattutto, in momenti diversi. Detto altrimenti: quella definizione è volta ad abbracciare sia il **mandato di durata biennale** che gli atleti (13) sono soliti conferire agli agenti sportivi per la loro migliore valorizzazione, considerato il punto in cui si collocano nell'arco della loro carriera; sia il **mandato** rilasciato dai calciatori e, soprattutto, dalle squadre durante l'apertura delle finestre di **calciomercato** e di durata con le stesse compatibile, per addivenire alla stipula dei contratti ai quali sono interessati (conclusione, risoluzione o rinnovo di un contratto di lavoro sportivo; trasferimento della prestazione sportiva mediante cessione del relativo contratto di lavoro; tesseramento presso la FIGC) (14). È comunque ben noto agli operatori che la fonte primaria (finanche esclusiva) dei guadagni degli agenti sportivi deriva proprio dalle operazioni di calciomercato, intorno alle quali si collocano plurime **attività** rese in favore dei calciatori che assistono (cura dei diritti d'immagine, pratiche fiscali ed amministrative, pubbliche relazioni, ecc.), fino a quelle più propriamente **propedeutiche o accessorie** (assistenza nel contratto di lavoro

sportivo, generalmente col supporto di avvocati e commercialisti) alla conclusione dell'operazione.

### 4. L'inaspettata pronuncia dell'Agenzia delle entrate

Nell'ambito di un orientamento che pareva quindi consolidarsi nei termini di cui si è detto, è piombata la **risposta a interpello** dell'Agenzia delle entrate n. 315 del 31 maggio 2022; risposta che sorprende non solo per l'assolutezza delle conclusioni alle quali giunge (15), ma pure per il metodo seguito: l'istante, dopo aver rappresentato la sua storia professionale sviluppata inizialmente in forma individuale ed in seguito come legale rappresentante di una società (dapprima italiana e *post* trasferimento all'estero straniera) dedita all'attività di agenzia, chiede se possa essere ammesso a fruire dell'**agevolazione** recata dall'art. 16, D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (c.d. **impatriati**); in questa prospettiva dà conto di aver trasferito la propria **residenza anagrafica in Italia** nel gennaio del corrente anno, così da essere certo di acquisire la **residenza fiscale per l'intero 2022**, ed adduce alcune argomentazioni volte a chiarire che il reddito dallo stesso prodotto nell'esercizio dell'attività di agente è riconducibile alla categoria del reddito di lavoro autonomo anziché a quella del reddito d'impresa.

Appare evidente come, a queste condizioni, la duplice domanda avrebbe potuto essere agevolmente elusa, vista l'insidiosità dell'argomento (specie in considerazione delle modifiche subite dalla disciplina di quell'attività nell'ultimo decennio), a beneficio di un intervento più sistematico (16): le condizioni relative al trasferimento della residenza fiscale nel nostro Paese impongono una valutazione di circostanze di

(11) È definito tale "il soggetto che, in esecuzione del contratto di mandato sportivo, mette in contatto due o più soggetti operanti nell'ambito di una disciplina sportiva riconosciuta dal Comitato Olimpico Nazionale Italiano e dal Comitato Internazionale Olimpico, siano essi lavoratori sportivi o Società o Associazioni sportive, ai fini della conclusione, della risoluzione o del rinnovo di un contratto di lavoro sportivo, 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 e consulenza, mediazione" (così l'art. 2, comma 1, lett. a); il successivo art. 3 include nei Comitati abilitati al riconoscimento delle discipline sportive interessate anche il C.I.P. e l'I.P.C.).

(12) In questo senso: M. Messi - A. Leardini, "Ancora dubbi sulla qualificazione dell'agente sportivo", in Eutekne.info del 2 aprile 2021.

(13) È pressoché impossibile che un siffatto contratto venga stipulato da un agente con una società sportiva, stante il ri-

schio di incappare nelle condizioni di incompatibilità e conflitto di interesse previste dall'art. 16, comma 3, lett. c), del vigente regolamento FIGC.

(14) Questa ricostruzione pare trovare conferma nella descrizione dei diritti e degli obblighi imposti e riconosciuti all'atleta ed al club contenuta sin dalla prima edizione del regolamento federale.

(15) "Quanto sopra evidenzia come l'esercizio dell'attività di agente sportivo costituisca esercizio di una libera professione che il legislatore ha inteso compiutamente regolamentare, perfino nella definizione di parametri per la determinazione dei relativi compensi" (pag. 8).

(16) Soluzione che si sarebbe rilevata preferibile, considerata il fatto che i decreti delegati volti a dare attuazione alla Legge delega [Legge 8 agosto 2019, n. 86, ed in particolare al suo art. 6, comma 1, lett. f)] per la parte riferita alla declinazione della disciplina fiscale e previdenziale da riservare ai compensi maturati dall'agente risultano ad oggi inattuati.

fatto preclusa alla via dell'interpello, questione ormai consolidata ed in relazione alla quale, nel caso di specie, al contribuente istante non è stata fornita alcuna rassicurazione; la qualificazione del reddito nell'una o nell'altra categoria proposta ai fini dell'invocata agevolazione è invece del tutto ininfluenza, considerato il fatto che la norma istitutiva accorda il beneficio del parziale concorso alla formazione del reddito imponibile (17): ai redditi di lavoro dipendente, a quelli ad essi assimilati, ai redditi di lavoro autonomo (comma 1); ai redditi d'impresa (comma 1-bis). Beninteso a patto che siano prodotti prevalentemente in Italia.

Ma ciò che non convince è l'*iter* logico seguito dall'Agenzia per motivare la risposta fornita, appiattita sulla descrizione del fatto proposta dal contribuente istante:

- l'**attività dell'agente** avrebbe carattere strettamente **personale**, caratteristica che pare invero non esclusiva di un'attività di lavoro autonomo e del tutto compatibile con quella del mediatore;

- consisterebbe nel prestare "**assistenza strategica**", tanto nei confronti dei calciatori professionisti ed esordienti (al fine di cogliere le migliori opportunità di carriera), tanto delle società sportive (per la selezione degli atleti più adatti a ricoprire i diversi ruoli nei quali si articola la rosa, ivi inclusa l'attività di ricerca di nuovi talenti) (18); ma si è già precisato come siffatte valutazioni costituiscono, a tutta evidenza, **attività propedeutiche** alla corretta esecuzione dell'obbligazione di risultato consistente nella stipula, nel rinnovo, nella risoluzione anticipata consensuale del **contratto di prestazione sportiva**; nel suo trasferimento ad altra compagine; nel tesseramento presso la federazione nazionale; in mancanza di questa, l'assistenza "strategica" non consentirebbe probabilmente il conseguimento di alcun reddito;

- presuppone l'osservanza di **principi di lealtà, probità, dignità, diligenza e competenza** (condizione quest'ultima da mantenere seguendo programmi di formazione professionale continua a cadenza annuale), ritenuti elementi distintivi dell'esercizio di una professione intellettuale; principi comuni anche all'attività degli agenti e rappresentanti di commercio, dei mediatori immobiliari o dei consulenti finanziari abilitati all'offerta fuori sede, sulla cui natura di

titolari di reddito d'impresa sussistono pochi dubbi;

- è compiutamente **regolamentata**, perfino nella definizione dei parametri per la determinazione dei relativi compensi (per effetto del richiamo all'art. 8, commi 1 e 5, D.Lgs. n. 37/2021). Agli scriventi non pare però che tale indicazione sia qualificante o esclusiva di una professione intellettuale, limitandosi a consentire la determinazione in favore dell'agente di un compenso in misura forfetaria ovvero percentuale, in quest'ultimo caso commisurata al corrispettivo del trasferimento della prestazione sportiva dell'atleta ovvero alla retribuzione lorda complessivamente pattuita per l'intera durata del contratto di lavoro sportivo, demandando a successivi decreti presidenziali l'individuazione dei parametri in concreto applicabili, aggiornabili con cadenza quinquennale. Per di più, siffatte previsioni, quando contenute nei regolamenti agenti/procuratori pubblicati fino all'entrata in vigore della Legge di bilancio 2018, non avevano carattere vincolante (pur individuando una soglia percentuale, pari al 3%, da commisurare alle medesime grandezze sopra individuate), ma soddisfacevano una finalità segnaletica o suppletiva, in assenza di pattuizioni fra i soggetti coinvolti.

Il tutto, si badi bene, facendo leva sulla sola disciplina legale recata dal **Decreto legislativo di riforma** (il n. 37/2021, per l'appunto) che però ad oggi risulta inoperante: a seguito del succedersi di plurimi rinvii ed anticipazioni, le sue previsioni troveranno applicazione solo a partire **dal 1° gennaio 2023!** Decreto che, per di più, come correttamente evidenziato nel corpo dell'istanza, è espressione dell'intenzione del legislatore di "fornire un **elenco esemplificativo** delle prestazioni ricorrenti che il procuratore sportivo è chiamato a svolgere, di cui la mediazione è solo una parte"; con il ché si avrebbe facile gioco ad asserire lo stesso con riguardo all'attività di consulenza strategica (*sic!*) e di "assistenza contrattuale e legale in sede di contrattazione" (per quanto la si voglia edulcorare con formule ellittiche, si tratta pur sempre della medesima attività).

## 5. Conclusioni

Alla luce di quanto suesposto, si confida nel fatto che la risposta dell'Agenzia delle entrate, a

(17) In misura pari al 30 o al 10%, a seconda della Regione in cui si colloca il Comune presso la cui Anagrafe della popolazione residente ha ottenuto l'iscrizione o, in mancanza, presso il quale ha eletto il proprio domicilio o la propria residenza ai sensi del Codice civile (così l'art. 2 del T.U.I.R.).

(18) Non è chiaro su quale corredo documentale una siffatta asserzione si sia retta, anche considerando la laconicità del modello di "mandato" attualmente in uso, reperibile sul sito della Federazione ai fini della stipula in forma scritta e della sua tempestiva registrazione, a pena di nullità.

motivo dell'oggetto principale dell'istanza stessa (l'usufruità del regime dei rimpatriati), della descrizione della vicenda personale dell'istante, rappresentante solo parzialmente l'attività dell'agente sportivo e carente di informazioni sulla sostanziale fonte di reddito (poco credibile che sia la mera consulenza strategica) nonché dell'assenza di una ricostruzione sistematica del tema, non sia rappresentativa del pensiero definitivo dell'Agenzia sull'**inquadramento fiscale** della figura dell'**agente sportivo**, considerato, peraltro, l'orientamento opposto riscontrato nelle verifiche condotte negli ultimi anni a carico di società operanti nel settore. Ciò nonostante, non se ne può sottovalutare la portata destabilizzante, per di più a ridosso dell'apertura della

sessione estiva di calciomercato per la stagione 2022/2023. Risulta pertanto improcrastinabile la pubblicazione di un documento che faccia definitivamente chiarezza su questo aspetto, esaminandolo in ogni suo dettaglio e che, qualora non si dia credito alle argomentazioni degli scriventi, circoscriva rigorosamente l'**ambito temporale di applicazione** delle due qualificazioni reddituali (d'impresa fino al 31 dicembre 2022, di lavoro autonomo, eventualmente, negli anni successivi). Ne va anche della credibilità del sistema calcio nazionale di fronte all'interesse manifestato da operatori esteri per le società del settore, assicurando a costoro un adeguato ambito di certezza giuridica.