



Divisione Contribuenti

*Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori
Autonomi ed Enti non Commerciali*

Roma, 21 novembre 2022

OGGETTO: Trattamento fiscale dei compensi conseguiti dall'agente sportivo

QUESITO

L'Associazione *Istante*, in base all'articolo 4 del proprio Statuto, ha come scopo, senza finalità di lucro, di promuovere, sul piano giuridico e nei rapporti con la Federazione *Alfa*, lo sviluppo e il riconoscimento dell'agente sportivo, regolandone l'attività e tutelandone l'immagine e ogni altro aspetto riguardante la sua attività.

L'*Istante* riferisce che, con l'entrata in vigore del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 23 marzo 2018, emanato in attuazione dell'articolo 1, comma 373, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, è istituito presso il Comitato Olimpico Nazionale Italiano (CONI) il Registro nazionale degli agenti sportivi.

Al predetto Registro, in base a quanto previsto dall'articolo 1 del citato d.P.C.M., deve essere iscritto chiunque, in forza di un incarico redatto in forma scritta, mette in relazione due o più soggetti ai fini:

- i) della conclusione, della risoluzione o del rinnovo di un contratto di prestazione sportiva professionistica;*

ii) della conclusione di un contratto di trasferimento di una prestazione sportiva professionistica;

iii) del tesseramento presso una federazione sportiva professionistica.

I requisiti e le modalità di iscrizione al Registro nazionale degli agenti sportivi sono disciplinati dal relativo Regolamento CONI, in vigore dal 10 luglio 2018.

L'agente sportivo, in quanto soggetto che mette in relazione due o più parti ai fini dello svolgimento delle attività in precedenza descritte ai punti *i)*, *ii)* e *iii)*, è tenuto all'iscrizione nel Registro nazionale degli agenti sportivi ed è tenuto, altresì, all'iscrizione presso il Registro federale degli agenti sportivi istituito presso la Federazione *Alfa*. A tale ultimo proposito, la Federazione *Alfa* ha adeguato il proprio Regolamento degli agenti sportivi alle prescrizioni contenute nel Regolamento CONI degli agenti sportivi, pubblicando la versione modificata del Regolamento con Comunicato ufficiale del XXX.

Per effetto dei suddetti adeguamenti, determinati dal cambiamento della disciplina nazionale dell'agente sportivo, il Regolamento CONI degli agenti sportivi (cfr. articolo 2, comma 1, lettera a, e articolo 1, comma 2) e il Regolamento della Federazione *Alfa* degli agenti sportivi (disposizioni preliminari) contengono una definizione pressoché identica di agente sportivo, mutuata dall'articolo 1 del citato d.P.C.M., quale soggetto che, in forza di un incarico scritto, mette in relazione due o più parti ai fini dello svolgimento delle attività precedentemente elencate.

Inoltre, in base a quanto previsto dall'articolo 5.4 (*Disposizioni generali*) del Regolamento della Federazione *Alfa* degli agenti sportivi, l'agente sportivo, in linea generale, può agire solo per conto di una delle parti coinvolte. Laddove, invece, dovesse agire nell'interesse di più parti (società cedente, atleta, società cessionaria), egli sarà tenuto a stipulare un mandato con ciascuna parte interessata e a indicare chiaramente, in ciascuno dei mandati, con apposita dichiarazione,

l'esistenza del conflitto di interessi, nonché ad avviare qualunque tipo di negoziazione solo dopo aver ottenuto il consenso scritto di tutte le parti interessate.

Alla luce della nuova disciplina riguardante la figura dell'agente sportivo, così come delineata dall'articolo 1 del citato d.P.C.M. e dai citati Regolamenti del CONI e della Federazione *Alfa*, l'Associazione *Istante* chiede di conoscere la corretta qualificazione fiscale e il conseguente regime fiscale applicabile ai compensi corrisposti agli agenti sportivi, regolarmente iscritti ai Registri nazionale CONI e federale in base ai rispettivi Regolamenti, che svolgano l'attività in modo non occasionale, anche ai fini della eventuale applicabilità delle ritenute ai sensi degli articoli 25 e 25-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Associazione *Istante* ritiene che l'attività svolta dagli agenti sportivi sia fiscalmente rilevante quale reddito di impresa e che ai compensi corrisposti agli stessi nell'esercizio della predetta attività non siano applicabili le ritenute alla fonte previste dagli articoli 25 e 25-*bis* del citato d.P.R. n. 600 del 1973.

L'*Istante* ritiene, infatti, che l'attività svolta dall'agente sportivo sia riconducibile all'ambito applicativo dell'articolo 2195, n. 2, del codice civile.

Considerato che le attività individuate nell'articolo 2195, comma 1, del codice civile, costituiscono, senza alcuna deroga, attività d'impresa e non possono essere, in nessuna ipotesi, classificate fra quelle produttive di redditi di lavoro autonomo, ne deriva che, ai fini fiscali, ai redditi conseguiti dall'agente sportivo si applicano le regole di determinazione del reddito di impresa, mentre non si applica l'articolo 25 del d.P.R. n. 600 del 1973 in materia di ritenute alla fonte, in quanto riferibile ai soli redditi di lavoro autonomo.

Né trovano applicazione per i redditi conseguiti dall'agente sportivo le norme sulle ritenute alla fonte previste dall'articolo 25-*bis* del citato d.P.R. n. 600

del 1973 in quanto l'attività posta in essere dall'agente sportivo, a dire dell'*Istante*, non sarebbe riconducibile ad alcuna delle attività contemplate dalla citata disposizione e, cioè, commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento di affari.

Per quanto riguarda il rapporto fra l'attività dell'agente sportivo e la fattispecie contrattuale della commissione, l'*Istante* ritiene che l'attività dell'agente, per come descritta nell'articolo 1 del citato d.P.C.M. e nei richiamati Regolamenti CONI e federale degli agenti sportivi, non possa essere ricondotta al contratto di commissione che, invece, ai sensi dell'articolo 1731 del codice civile è un mandato avente per oggetto l'acquisto o la vendita di beni per conto del committente e in nome del commissionario.

L'*Istante* esclude parimenti che l'attività dell'agente sportivo possa ricondursi alla figura della mediazione.

In proposito, rammenta che ai sensi dell'articolo 1754 del codice civile, il mediatore è colui che mette in relazione due o più parti per la conclusione di un affare, senza essere legato ad alcuna di esse da rapporti di collaborazione, di dipendenza o di rappresentanza.

Al riguardo, l'*Istante* richiama alcune sentenze della Corte di Cassazione in materia di mediazione (SS.UU. n. 19161 del 2 agosto 2017, Cass. n. 26370 del 20 ottobre 2016 e Cass. n. 31686 del 4 dicembre 2019), nelle quali si afferma, fra l'altro, che l'attività del mediatore si caratterizza per il fatto di essere imparziale rispetto alle parti messe in contatto, e il diritto alla provvigione sorge, *ex* articolo 1755 del codice civile, solo quando la conclusione dell'affare è il risultato del suo intervento.

A dispetto di quanto affermato nelle richiamate sentenze, il citato articolo 5.4 del Regolamento degli agenti sportivi federale prevede, invece, che l'agente sportivo possa agire solo per conto di una delle parti coinvolte, salva l'ipotesi in cui, agendo per più parti (società cedente, atleta, società cessionaria), indichi

chiaramente in ciascuno dei mandati stipulati con le parti l'esistenza del conflitto di interessi e ottenga il consenso scritto di tutte le parti prima di avviare ogni tipo di negoziazione.

Da tale disposizione regolamentare si evince, quindi, che l'attività svolta dall'agente sportivo difetti della condizione di imparzialità (essenziale nel contratto di mediazione), emergendo il conflitto di interessi qualora l'agente agisca per conto di più parti.

Per quanto riguarda le figure contrattuali dell'agente e del rappresentante di commercio e il loro rapporto con l'attività dell'agente sportivo, l'*Istante* ricorda che ai sensi degli articoli 1742 e seguenti del codice civile, gli agenti e i rappresentanti di commercio assumono stabilmente l'incarico di promuovere, per conto dell'altra parte, la conclusione di contratti in una zona determinata.

L'agente sportivo, a detta dell'*Istante*, non è riconducibile a tali figure in quanto la sua attività non è in alcun modo limitata territorialmente.

L'*Istante* ritiene, infine, che non sia possibile ricondurre l'attività posta in essere dall'agente sportivo nemmeno alla figura del procacciamento di affari, peraltro non disciplinata da specifiche disposizioni normative.

Nel procacciamento di affari, il procacciatore segnala clienti o favorisce la conclusione di affari, limitandosi a esercitare l'attività in modo occasionale e saltuario.

Il pacifico orientamento della giurisprudenza individua nell'occasionalità il principale elemento che contraddistingue il procacciamento di affari rispetto al contratto di agenzia (cfr., fra tante, Cass. n. 20441 del 25 agosto 2017).

Per quanto evidenziato, l'*Istante* ritiene che i redditi prodotti dall'agente sportivo non siano assoggettabili nemmeno alle ritenute alla fonte previste dall'articolo 25-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La legge 8 agosto 2019, n. 86 dispone «*Delega al Governo in materia di rapporti di rappresentanza degli atleti e delle società sportive e di accesso ed esercizio della professione di agente sportivo*». In particolare, l'articolo 6, comma 1, prevede i principi e criteri direttivi cui il Governo è tenuto a uniformarsi nell'esercizio della delega, al fine di garantire imparzialità, indipendenza e trasparenza nell'attività degli agenti sportivi, fra i quali:

- a) la «*previsione di principi di autonomia, trasparenza e indipendenza ai quali deve attenersi l'agente sportivo nello svolgimento della sua professione*» [lettera d), comma 1, articolo 6];
- b) l'«*introduzione di norme per la disciplina dei conflitti di interessi, che garantiscano l'imparzialità e la trasparenza nei rapporti tra gli atleti, le società sportive e gli agenti, anche nel caso in cui l'attività di questi ultimi sia esercitata in forma societaria*» [lettera e), comma 1, articolo 6].

In attuazione del citato articolo 6, è stato adottato il decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 37 (di seguito, *decreto*), le cui disposizioni – in base a quanto previsto dall'articolo 15-*bis* dello stesso *decreto* – si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2023.

Per effetto della richiamata disciplina normativa, viene abrogato il comma 373 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2017, n. 205 che, unitamente alle disposizioni attuative contenute nel decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 23 marzo 2018, nel decreto del Ministro per le politiche giovanili e lo sport del 24 febbraio 2020, nel Regolamento CONI degli agenti sportivi approvato con deliberazione della Giunta Nazionale del 14 maggio 2020, n. 127, e nel Regolamento della Federazione *Alfa* degli agenti sportivi del XXX, reca la precedente disciplina degli agenti sportivi.

In base all'articolo 3, comma 1, del *decreto*, l'agente sportivo è «*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 CONI e*

dal CIO, nonché dal CIP e dall'IPC, 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, consulenza e mediazione».

L'articolo 4 del *decreto* (rubricato «Accesso alla professione e Registro nazionale degli agenti sportivi»), prevede, ai commi 1 e 2, che l'agente sportivo, ai fini dello svolgimento della professione, deve essere iscritto al Registro nazionale degli agenti sportivi, istituito presso il CONI, previo superamento di un esame di abilitazione diretto ad accertarne l'idoneità. Il comma 3 del medesimo articolo 4 prevede che il «*titolo abilitativo all'esercizio della professione di agente sportivo, conseguito a seguito del superamento dell'esame di abilitazione, ha carattere permanente ed è personale e incedibile*».

Il procedimento per l'iscrizione al suddetto Registro nazionale degli agenti sportivi, la relativa durata e le modalità di rinnovo, nonché le regole e le modalità di svolgimento dell'esame di abilitazione, da articolarsi in più prove, saranno disciplinati dal decreto del Presidente del Consiglio dei ministri o dell'Autorità politica da esso delegata in materia di sport, di cui al comma 1 dell'articolo 12 del *decreto*, al quale è riservata la disciplina di attuazione e integrazione delle norme contenute nel medesimo *decreto*, ivi compreso il regime sanzionatorio sportivo per il caso di violazione, da parte dell'agente sportivo, delle norme del *decreto* e dei relativi provvedimenti attuativi, ferme restando le fattispecie di responsabilità, civile e penale, previste dalla disciplina legislativa vigente.

In attesa dell'emanazione della predetta disciplina attuativa e integrativa, l'articolo 14 del *decreto* stabilisce, al comma 1, che continuano ad applicarsi le disposizioni del citato d.m. 24 febbraio 2020 che, nel vigore della precedente disciplina, aveva meglio precisato le previsioni contenute nel citato d.P.C.M. del

2018 relativamente all'iscrizione dell'agente sportivo al Registro nazionale, ai requisiti richiesti per detta iscrizione, alle modalità di conseguimento dei titoli abilitativi, nonché al riconoscimento in Italia dei titoli abilitativi conseguiti in altri Stati membri.

Il comma 2 del medesimo articolo 14 prevede che è fatta salva la validità dei titoli abilitativi all'esercizio della professione di agente sportivo rilasciati prima del 31 marzo 2015, nonché quella dei titoli abilitativi rilasciati ai sensi dell'articolo 1, comma 373, della menzionata legge n. 205 del 2017 e dei relativi provvedimenti attuativi.

In base a quanto previsto dall'articolo 5, commi 1 e 2, del *decreto*, il contratto di mandato sportivo deve essere redatto per iscritto a pena di nullità e contenere un termine di durata non superiore a due anni. In caso di previsione di un termine superiore o di mancata indicazione del termine, la durata del contratto si intende pari a due anni. Sono nulle le clausole di tacito rinnovo del contratto.

I commi 3 e 4 dello stesso articolo 5 prevedono che il contratto di mandato sportivo può essere stipulato dall'agente sportivo con non più di due soggetti da lui assistiti e che può contenere una clausola di esclusiva in favore dell'agente sportivo, in assenza della quale si intende a titolo non esclusivo.

Il comma 6 dell'articolo 5 del *decreto* prevede la nullità del contratto di mandato sportivo stipulato da un soggetto non iscritto al Registro nazionale degli agenti sportivi o che si trovi in una delle situazioni di incompatibilità o di conflitto d'interessi di cui all'articolo 6 del medesimo *decreto*.

Anche il citato d.m. 24 febbraio 2020, che continua ad applicarsi nelle more dell'adozione della disciplina attuativa e integrativa del *decreto*, prevede, all'articolo 7, che, fatte salve le competenze professionali riconosciute per legge nonché quanto previsto dall'articolo 348 del codice penale in caso di esercizio abusivo della professione, l'intervento a qualsiasi titolo di soggetti non iscritti al Registro nazionale degli agenti sportivi, è causa di nullità dell'incarico.

Inoltre, l'agente sportivo, in base a quanto previsto dall'articolo 7, comma 1, del *decreto*, esercita l'attività nel rispetto dei principi di lealtà, probità, dignità, diligenza, competenza, corretta e leale concorrenza, con autonomia, trasparenza e indipendenza, osservando il Codice etico (che deve essere emanato dal CONI, in accordo con il CIP, ai sensi dell'articolo 12, comma 2, del *decreto*), nonché ogni altra normativa applicabile, ivi comprese quelle formulate dal CONI, dal CIP e quelle dell'ordinamento sportivo internazionale e nazionale, in particolare quelle poste dalle Federazioni Sportive Internazionali e nazionali del settore sportivo nel quale l'agente ha conseguito il titolo abilitativo e presso le quali opera.

Il comma 2 del medesimo articolo 7 prevede che l'agente sportivo è tenuto all'aggiornamento professionale.

Relativamente ai compensi conseguiti dall'agente sportivo nell'esercizio della propria attività, l'articolo 8, comma 1, del *decreto* stabilisce che gli stessi sono stabiliti dalle parti in misura forfettaria o in termini percentuali sul valore della transazione, in caso di trasferimento di una prestazione sportiva, oppure sulla retribuzione lorda complessiva del lavoratore sportivo risultante dal relativo contratto di lavoro sportivo sottoscritto con l'assistenza dell'agente sportivo.

Il comma 5 del medesimo articolo 8 prevede che con uno o più decreti del Presidente del Consiglio dei ministri o dell'Autorità politica da esso delegata in materia di sport, saranno definiti i parametri per la determinazione dei compensi degli agenti sportivi, sentiti il CONI, il CIP e le Federazioni Sportive Nazionali competenti.

L'articolo 9, comma 1, del *decreto* (rubricato "*Società di agenti sportivi*") prevede che l'attività dell'agente sportivo possa essere svolta in forma societaria, «*attraverso la costituzione di una società di persone o di capitali, secondo la disciplina legislativa vigente*», al ricorrere delle seguenti condizioni:

a) l'oggetto sociale deve essere costituito dalle attività svolte dall'agente sportivo ai sensi del citato articolo 3 del *decreto* e da eventuali attività connesse o strumentali;

b) la maggioranza assoluta delle quote della società deve essere detenuta da soggetti iscritti nel Registro degli agenti sportivi;

c) la rappresentanza e i poteri di gestione della società devono essere conferiti a soggetti iscritti nel Registro degli agenti sportivi;

d) i soci non devono possedere, in via diretta o mediata, quote di partecipazione in altre società di agenti sportivi.

Il successivo comma 2 prevede che la possibilità di sottoscrivere contratti di mandato sportivo, in nome della società di agenti sportivi, è subordinata all'iscrizione della società medesima nell'apposita sezione "*Società di agenti sportivi*" del Registro nazionale degli agenti sportivi.

Il comma 4 stabilisce che i soci, i collaboratori e i dipendenti della società di agenti sportivi non possono svolgere l'attività propria dell'agente sportivo in operazioni in cui sia parte la medesima società di agenti sportivi.

Le riportate disposizioni, recanti la disciplina attuale in materia di accesso e di esercizio della professione di agente sportivo, si rendono utili ai fini della qualificazione fiscale dei compensi percepiti da tale soggetto nell'esercizio della propria attività.

Dalle suddette disposizioni emerge, infatti, ripetutamente l'intenzione di declinare l'attività svolta dall'agente sportivo alla stregua di una "professione".

In particolare, la richiamata legge delega n. 86 del 2019 non solo reca nel suo oggetto un esplicito riferimento alla professione di agente sportivo ("*Delega al Governo in materia di rapporti di rappresentanza degli atleti e delle società sportive e di accesso ed esercizio della professione di agente sportivo*"), ma ha stabilito all'articolo 6 che il Governo, nell'esercizio di detta delega, è tenuto, fra

l'altro, a prevedere principi di autonomia, trasparenza e indipendenza ai quali deve attenersi l'agente sportivo nello svolgimento della sua professione.

L'articolo 3 del *decreto*, inoltre, nel definire l'agente sportivo, afferma che questi fornisce «*servizi professionali di assistenza, consulenza e mediazione*». La fornitura di un servizio professionale di assistenza, consulenza e mediazione per le precisate finalità di cui al medesimo articolo 3 implica che l'agente sportivo, nell'esercizio della sua attività, attinga a specifiche competenze professionali, riguardanti lo speciale settore dell'ordinamento giuridico sportivo, che valgono a rendere rilevante l'apporto personale dell'agente nella prestazione di assistenza professionale resa al cliente.

La rilevanza dell'elemento personale è altresì avvalorata dalla previsione di specifici obblighi che l'agente sportivo deve osservare, quali il rispetto dei principi di lealtà, probità, dignità, diligenza e competenza, oltre che essere tenuto all'aggiornamento professionale (cfr. articolo 7 del *decreto*).

Inoltre, la disciplina in commento prevede l'istituzione di un codice etico degli agenti sportivi, la cui violazione è fonte di responsabilità, anche disciplinare, per l'agente sportivo.

In materia di responsabilità, il citato articolo 7 del d.m. 24 febbraio 2020, che mantiene la sua vigenza nelle more dell'adozione della disciplina di attuazione e integrazione del *decreto*, rende applicabile all'agente sportivo non iscritto al Registro nazionale degli agenti sportivi l'articolo 348 del codice penale in materia di esercizio abusivo della professione.

Nella stessa direzione militano le disposizioni che regolamentano in modo compiuto l'accesso alla professione di agente sportivo e, in particolare, quelle che prevedono l'iscrizione all'apposito Registro nazionale degli agenti sportivi, previo superamento di un esame di abilitazione, articolato in più prove, diretto ad accertarne l'idoneità; si tratta di un vero e proprio *titolo abilitativo all'esercizio*

della professione di agente sportivo, avente carattere permanente, personale e incedibile (cfr. articolo 4 del decreto).

Le considerazioni che precedono evidenziano 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 (cfr. articolo 8 del *decreto*).

Pertanto, in mancanza di una disposizione esplicita che qualifichi la natura dei redditi conseguiti dall'agente sportivo, si ritiene, in via interpretativa, che gli stessi rientrino nella categoria dei redditi di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 53 del Testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), in base al quale «*Sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni*».

Detti redditi, ove erogati da un soggetto che rivesta la qualifica di sostituto di imposta, saranno assoggettati alle ritenute alla fonte a titolo di acconto previste dall'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Nella particolare ipotesi prevista dal riportato articolo 9 del *decreto*, in cui l'attività di agente sportivo sia svolta in forma societaria, alle condizioni ivi previste, i redditi prodotti costituiranno redditi d'impresa se il modello societario prescelto è di tipo commerciale.

In detta ipotesi, infatti, ai fini della qualificazione del reddito prodotto dalla società di agenti sportivi, non assumerà rilevanza l'esercizio dell'attività professionale, risultando determinante, invece, il fatto di operare in una veste giuridica societaria di tipo commerciale, in linea con quanto affermato nella risoluzione 7 maggio 2018, n. 35/E in merito alla natura del reddito prodotto dalle società tra avvocati costituite *ex lege* 31 dicembre 2012, n. 247.

Conseguentemente, in detta ipotesi, i redditi prodotti dalla società di agenti sportivi, in quanto redditi di impresa, non saranno assoggettati alle ritenute d'acconto di cui al citato articolo 25 del d.P.R. n. 600 del 1973.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

LA DIRETTRICE CENTRALE
Firmato digitalmente