

ASPETTI FISCALI DI
INTERESSE
NELL'ATTIVITÀ DI
PROCURATORE SPORTIVO



Dott. Elio Andrea Palmitessa

Milano, 4 Dicembre 2018

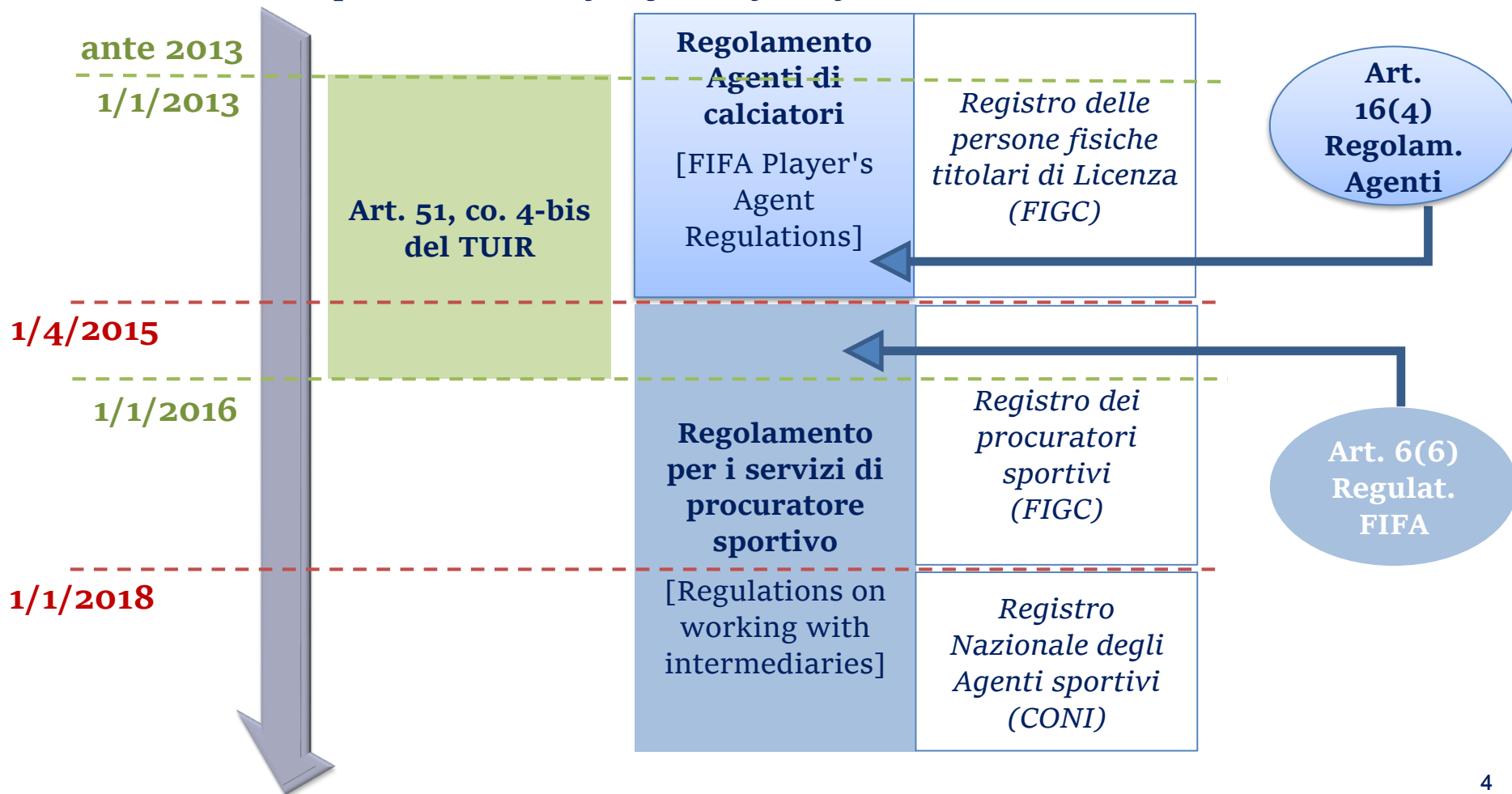
- ❖ Inquadramento fiscale dei compensi corrisposti dalle società di calcio in favore dei procuratori sportivi

- ❖ Profili fiscali dei compensi percepiti dai procuratori iscritti al Registro Nazionale degli Agenti sportivi

Inquadramento fiscale dei compensi corrisposti dalle società di calcio in favore dei procuratori sportivi

Schema di sintesi: la confluenza dei diversi interessi

Alcune verifiche fiscali effettuati su società calcistiche hanno considerato il compenso riconosciuto dalla società all'agente come una specie di accollo del pagamento che sarebbe dovuto essere corrisposto dal giocatore per l'attività resa in proprio favore, ed hanno ritenuto la quota di corrispettivo versato dalla società come imponibile in capo al calciatore, riqualficandola quale compenso in natura (fringe benefit) a favore del calciatore stesso



❖ **Art. 51, comma 4-bis del TUIR (disposizione abrogata)**

*Ai fini della determinazione dei valori di cui al comma 1, per gli **atleti professionisti** si considera altresì **il costo dell'attività di assistenza sostenuto dalle società sportive professionistiche nell'ambito delle trattative aventi ad oggetto le prestazioni sportive degli atleti professionisti medesimi, 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***

❖ **Art. 3, comma della Legge n. 91 del 23 marzo 1981**

*La prestazione a titolo oneroso dell'atleta costituisce oggetto di **contratto di lavoro subordinato** regolato dalle norme contenute nella presente legge*

❖ **Art. 49, comma 1 del TUIR**

*Sono **redditi di lavoro dipendente** quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la **prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri**, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro*

❖ **Art. 51, comma 1 del TUIR**

*Il reddito di lavoro dipendente è costituito da **tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro***

Le questioni

- ❖ **Il «tipo di bene» che rappresenta il calciatore per una società sportiva**
 - Particolare qualificazione del «capitale umano»
 - Immobilizzazione immateriale
 - Risoluzione Agenzia Entrate 19 dicembre 2001, n. 213 «...*il diritto all'utilizzo esclusivo della prestazione dell'atleta oggetto del contratto ceduto, deve essere considerato un **bene immateriale strumentale** (...) sia fiscalmente, perché ammortizzabile ai sensi dell'art. 68 TUIR (nota: ora art. 103), sia civilisticamente, **perché necessario per conseguire l'oggetto sociale***»
 - I **diritti pluriennali** alle prestazioni dei calciatori professionisti sono equiparati, nel bilancio d'esercizio delle società sportive, ad **assets immateriali** (beni) da iscrivere nell'attivo dello Stato Patrimoniale se sussistono i requisiti di utilità pluriennale in termini di flusso di benefici economici perduranti nel tempo (cfr. Documento Interpretativo OIC n. 2 del 30 maggio 2003, in relazione alla c.d. "Legge salva-calcio")
 - Il calciatore è dunque lo strumento attraverso il quale una società consegue ricavi
 - Emerge la **diretta connessione tra costi sostenuti nell'interesse del calciatore e costi sostenuti nell'interesse della squadra di calcio**
- ❖ **La linea di demarcazione tra ciò che costituisce fringe benefits e ciò che non vi rientra**
 - Spesa sostenuta nell'interesse **esclusivo** del lavoratore -> fringe benefit
 - Spesa sostenuta **principalmente** nell'interesse del datore di lavoro -> no

❖ Società sportive

- Indeducibilità ai fini **IRES** dei compensi corrisposti ai procuratori
 - **Costo non inerente** (art. 109, comma 5 del TUIR)
- Indeducibilità ai fini **IRAP** dei compensi corrisposti ai procuratori
 - «Riqualificato» come **costo del lavoro** e quindi indeducibile dalla determinazione della base imponibile IRAP
- Indetraibilità per «difetto di inerenza» (operazione soggettivamente inesistente) ai fini **IVA** del compenso pagato ai procuratori
- Omessa effettuazione delle **ritenute fiscali e previdenziali**

❖ Calciatori

- **Maggior reddito imponibile** corrispondente alla quota di fringe benefit

❖ Comm. Trib. Prov. Lecce, sentenza n. 2826 del 20/9/2018

- Agenzia delle Entrate vs **società sportiva** – periodo d'imposta **2012**
 - Omesse ritenute Irpef, addizionali regionali e comunali
 - *«gli elementi probatori forniti si appalesano privi dei caratteri di gravità, precisione e concordanza e comunque inadeguati a dimostrare la reale sussistenza di una indennità aggiuntiva (fringe benefits) in favore del calciatore, con le conseguenze fiscali applicate con l'atto in questione. L'atteggiamento elusivo addotto dall'Ufficio appare **meramente indiziario**, ma **carente sotto il profilo probatorio**, specie se considerato a fronte di una fatturazione e quindi ad un relativo pagamento delle imposte»*

❖ Comm. Trib. Prov. Lecce, sentenza n. 1061 del 14/3/2018

- Agenzia delle Entrate vs **società sportiva** – periodo d'imposta **2010**
 - Omesse ritenute Irpef, addizionali regionali e comunali
 - *«la Commissione ritiene che in **assenza di prova** che il contratto tra la società sportiva e la società erogatrice dei servizi nei confronti del calciatore **fosse simulato**, non è possibile ascrivere i **compensi** percepiti dalla società erogatrice dei servizi a **reddito di lavoro dipendente del calciatore ...»***

❖ Comm. Trib. Prov. Genova, sentenza n. 58 del 16/1/2018

- Agenzia delle Entrate vs **società sportiva** – periodo d'imposta **2012**
 - Omessa deduzione IRAP, indetraibilità IVA, omesse ritenute
 - **«è provata in atti (modulo rosso) la stipula del mandato tra [la società sportiva] e [il procuratore] nel proprio interesse, ed il relativo costo sostenuto per le prestazioni ricevute dal procuratore è sicuramente inerente e come tale deducibile IRAP e IVA ...**
 - **Mentre, per altro, in assenza di valido mandato (modulo blu) non è provato se il giocatore abbia fruito del servizio di rappresentanza, né in quale misura ...**
 - **Si possono infatti considerare costi imputabili a fringe benefit solo quelli relativi a servizi effettivamente goduti dal lavoratore. E di tale effettivo godimento non vi è agli atti idonea prova, mentre è sicuramente provato che la società sportiva abbia goduto dei servizi del [procuratore]»**

❖ Comm. Trib. Prov. Genova, sentenza n. 1300 del 19/10/2017

- Agenzia delle Entrate vs **società sportiva** – periodo d'imposta **2011**
 - Omessa deduzione IRAP, indetraibilità IVA, omesse ritenute
 - **stesse motivazioni riportate alla sentenza n. 58/2018 di cui sopra**

- ❖ **Comm. Trib. Reg. Lombardia, sentenza n. 3880 del 4/5/2016**
 - Agenzia delle Entrate vs **calciatore** – periodo d'imposta **2009**
 - Maggior reddito di lavoro dipendente ai fini IRPEF
 - *«non sussiste alcuna prova documentale che l'attività svolta da parte di [procuratore] in favore di [società sportiva] sia avvenuta anche nell'interesse del ricorrente»*
 - osservazione, segnalazione e assistenza per il tesseramento del calciatore
 - attività di **assistenza in genere diretta e futura al calciatore**
 - *il ricorrente [calciatore] ha provato, attraverso la produzione del contratto concluso con [società sportiva], che il contratto è stato sottoscritto dal medesimo per il periodo 2008-2012 **senza l'assistenza di alcun procuratore sportivo o mediatore**»*

❖ In senso favorevole

- Comm. Trib. Prov. Roma, sentenza n. 252 del 13/5/2010
- Comm. Trib. Prov. Massa Carrara, sentenza n. 145 del 16/3/2012
- Comm. Trib. Prov. Milano, sentenza n. 389 del 13/12/2012

❖ In senso sfavorevole

- Comm. Trib. Prov. Rimini, sentenza n. 175 del 23/10/2009
- Comm. Trib. Prov. Roma, sentenza n. 1 del 18/1/2010
- Comm. Trib. Reg. Lazio, sentenza n. 53 del 5/4/2012

Profili fiscali dei compensi percepiti dai procuratori iscritti al Registro Nazionale degli Agenti sportivi

Il ruolo dell'agente / procuratore sportivo nei regolamenti federali

❖ Regolamento 2010

- **Libero professionista** senza alcun vincolo associativo nei confronti della FIGC o di società di calcio affiliate alla FIGC (...) che cura e promuove i rapporti tra un calciatore professionista ed una società di calcio professionistica

❖ Regolamento 2015

- **Soggetto che ... rappresenta o assiste una società sportiva e/o un calciatore** ai fini della: conclusione o risoluzione di un contratto di prestazione sportiva tra un calciatore e una società sportiva; conclusione di un trasferimento di un calciatore tra due società sportive

❖ DPCM 23 marzo 2018

- **Soggetti che**, in forza di un incarico redatto in forma scritta, **mettono 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

Inquadramento dei redditi percepiti in forma individuale dai procuratori sportivi in base alle previgenti norme federali

❖ Regolamento 2010 - 2015

- Attività di lavoro autonomo
 - Reddito da lavoro autonomo (artt. 53-54 del TUIR) - «principio di cassa»
 - Il sostituto d'imposta (società sportiva) - quale committente qualificato ex art. 23(1) del DPR n. 600/73 - effettuava una ritenuta alla fonte per conto dell'Ente impositore (Stato italiano) ai sensi dell'art. 25 del DPR n. 600/73
 - Ritenuta a titolo di acconto: 20% se **percettore residente** (anche su redditi percepiti in forma abituale od occasionale e non esclusiva)
 - Ritenuta a titolo di imposta: 30% se **percettore non-residente**

Le incertezze interpretative sulla qualificazione dell'attività del procuratore sportivo

❖ DPCM 23 marzo 2018

- Nella definizione si intravedono i tratti caratteristici della nozione di **mediazione** ex art. 1754 c.c.: "*mediatore 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*"
 - La costituzione del rapporto di mediazione presuppone la **volontà delle parti di avvalersi dell'opera del mediatore**, con la conseguenza che il diritto alla provvigione sorge a condizione che **l'attività di mediazione sia svolta in modo palese e nota ad entrambe le parti mediate** (Cass. Civ., Sez. III, 7 giugno 2011, n. 12390)
- Si possono anche richiamare le disposizioni dell'art. 2195 c.c.: "*sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano ... un'attività intermediaria nella circolazione dei beni*"
 - i diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori professionisti sono equiparati, nel bilancio d'esercizio delle società sportive, ad *assets immateriali* (beni) da iscrivere nell'attivo dello Stato Patrimoniale se sussistono i requisiti di utilità pluriennale in termini di flusso di benefici economici perduranti nel tempo (cfr. Documento Interpretativo OIC n. 2 del 30 maggio 2003, in relazione alla c.d. "Legge salva-calcio"; anche Risoluzione del 19 dicembre 2001, n. 213)

→ Configura l' **esercizio di un'attività commerciale**

Le incertezze interpretative sulla qualificazione dell'attività del procuratore sportivo

! **Risoluzione n. 133 del 18/6/1976 del Min. Finanze**
(*)

gli **agenti teatrali**
possono essere considerati imprenditori commerciali **solo se la loro attività risulti organizzata in forma di impresa**

(*) «Attività degli agenti teatrali per il collocamento di complessi artistici»

! **Circolare n. 24 del 10/6/1983 del Min. Finanze**
(**)

comprende tra le figure dei mediatori che percepiscono **provvigioni** assoggettate a ritenuta anche i “**mediatori sportivi e gli agenti teatrali e cinematografici**”

(**) Applicazione di una ritenuta alla fonte sulle provvigioni per prestazioni relative a rapporti di commissione, agenzia, mediazione e rappresentanza di commercio

«....se gli agenti in argomento [nda: agenti teatrali] ricevono le provvigioni **sia dall'artista che dall'impresario**, essi vanno considerati **mediatori**»

Inquadramento dei redditi percepiti in forma individuale dai procuratori sportivi iscritti al nuovo Registro

❖ DPCM 23 marzo 2018

- Attività commerciale
 - Redditi d'impresa (artt. 55 del TUIR) – «principio della competenza economica»
 - Il sostituto d'imposta (società sportiva) - quale committente qualificato ex art. 23(1) del DPR n. 600/73 - effettuava una ritenuta alla fonte per conto dell'Ente impositore (Stato italiano) ai sensi dell'art. 25-bis del DPR n. 600/73
 - Ritenuta a titolo di acconto: 23% sul 50% dell'ammontare lordo percepito, se **percettore residente**
 - Ritenuta a titolo di acconto: 23% sul 20% dell'ammontare lordo percepito, se il **percettore residente** si dovesse avvalere in via continuativa dell'opera di dipendenti (o di terzi) per la maggior parte dell'anno o per il minore periodo in cui è stata prestata l'attività di intermediazione
 - Nell'ipotesi di **percettore non-residente**:
 - trattandosi di reddito d'impresa trovano applicazione le norme internazionale che pongono la tassazione nel solo paese di residenza del percipiente (v. art. 7 modello Ocse)
 - Se, viceversa, il percettore ha una stabile organizzazione sullo Stato, possono applicarsi le ordinarie ritenute dell'art. 25-bis del DPR n. 600/73

Dott. Elio Andrea Palmitessa

elio.palmitessa@cbalex.com



www.cbalex.com

20122 MILANO

Galleria San Carlo, 6
Tel. +39 (0)2 778061
Fax +39 (0)2 76021816
E-Mail: milano@cbalex.com

00198 ROMA

Via Guido D'Arezzo, 18
Tel. +39 (0)6 89262900
Fax +39 (0)6 89262921
E-Mail: roma@cbalex.com

35137 PADOVA

Galleria dei Borromeo, 3
Tel. +39 (0)49 0979500
Fax +39 (0)49 0979521
E-Mail: padova@cbalex.com

30135 VENEZIA

Santa Croce, 251
Tel. +39 (0)41 2440266
Fax +39 (0)41 2448469
E-Mail: venezia@cbalex.com

D-80539 MÜNCHEN

Ludwigstrasse, 10
Tel. +49 (0)89 99016090
Fax +49 (0)89 990160999
E-Mail: muenchen@cbalex.com