

Le modifiche normative e regolamentari in tema di procuratori sportivi e le conseguenze sotto il profilo impositivo

Dubbi sul nuovo regime fiscale



Mario Tenore

Studio Maisto e Associati, Milano-Roma-Londra
Dottore di ricerca in diritto tributario
LL.M. in diritto tributario internazionale,
Università di Leiden

L'attività dei procuratori sportivi è stata da sempre pacificamente considerata alla stregua di una generica attività di consulenza. Le modifiche alla disciplina di riferimento – apportate sul piano normativo dalla L. n. 205/2017 e dall'art. 1 del Decreto Presidente del Consiglio dei Ministri del 23 marzo 2018 e, sul piano regolamentare, dal Regolamento CONI del 26 febbraio 2019 e dal Regolamento FIGC di cui al Comunicato Ufficiale n. 137 del 10 giugno 2019 – hanno fatto insorgere dubbi circa il corretto inquadramento civilistico dell'attività esercitata dai procuratori sportivi e, conseguentemente, sul piano dell'inquadramento fiscale dei compensi percepiti da tali soggetti e del regime delle ritenute alle fonte applicabili agli stessi compensi nei casi di esercizio di attività individuale ovvero per il tramite di un veicolo societario.

I. La disciplina normativa e regolamentare.....	443
II. La qualificazione civilistica dell'attività di agente sportivo	443
A. Le novità apportate dalla Legge di Bilancio 2018 e il loro recepimento a livello regolamentare	443
B. L'attività di procuratore quale attività di mediazione. Cenni.....	444
III. La qualificazione fiscale dei compensi alla luce della Legge di Bilancio 2018.....	445
IV. La tassazione dei compensi corrisposti a non residenti	446
V. Conclusioni.....	447

I. La disciplina normativa e regolamentare

In Italia l'attività di agente sportivo è regolamentata dalla Legge (L.) n. 205 del 27 dicembre 2017 (art. 1, comma 373, d'ora in avanti "Legge di Bilancio 2018"), dall'art. 1 del Decreto Presidente del Consiglio dei Ministri del 23 marzo 2018^[1] e

[1] Come modificato dal Decreto Presidente del Consiglio dei Ministri del 10 agosto 2018 e poi dal Decreto Presidente del Consiglio dei Ministri del 27 giugno 2019.

a livello regolamentare (i) per tutti gli sport dal Regolamento CONI del 26 febbraio 2019 (d'ora in avanti "Regolamento CONI"), (ii) per il calcio dal Regolamento FIGC di cui al Comunicato Ufficiale 137 del 10 giugno 2019 (in vigore dal 13 giugno 2019, d'ora in avanti "Regolamento FIGC").

In particolare, l'art. 1, comma 373, Legge di Bilancio 2018 ha istituito il Registro Nazionale presso il CONI, al quale l'iscrizione è obbligatoria per tutti coloro che in qualità di agenti 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 nazionale professionistica.

Le novità normative e regolamentari sono foriere di dubbi e incertezze sotto il profilo del corretto inquadramento fiscale dei compensi conseguiti dai procuratori sportivi. Prima di entrare nel merito della trattazione dei profili fiscali il presente contributo si soffermerà, tuttavia, sull'inquadramento civilistico dell'attività di agente sportivo.

II. La qualificazione civilistica dell'attività di agente sportivo

A. Le novità apportate dalla Legge di Bilancio 2018 e il loro recepimento a livello regolamentare

L'attività dei procuratori sportivi è stata da sempre pacificamente considerata alla stregua di un'attività di consulenza e nei casi di esercizio in forma individuale i compensi percepiti da questi ultimi erano pacificamente considerati un reddito di lavoro autonomo.

A seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 373, Legge di Bilancio 2018 che ha introdotto una nuova definizione di procuratore di sportivo, la predetta qualificazione fiscale è oggi contraddistinta da profili di incertezza. La Legge di Bilancio 2018 definisce l'agente sportivo come un soggetto che: "[...] 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”.

In senso analogo si è espresso il successivo Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 23 marzo 2018. Tale formulazione è stata in seguito anche ripresa anche dall'art. 2, comma 1, lett. a del Regolamento CONI, il quale definisce l'agente sportivo come quella figura che: “[...] in forza di un incarico redatto in forma scritta mette in relazione due o più parti ai fini dello svolgimento delle attività descritte al precedente art. 1, comma 2” e dalle Disposizioni Preliminari del Regolamento FIGC, il quale “[...] disciplina l'attività dell'Agente Sportivo abilitato in ambito calcistico, il quale mette in relazione due o più soggetti ai fini della: (i) 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 dei professionisti presso la F.I.G.C.”.

Da una semplice lettura della definizione prevista nel Regolamento, la figura dell'agente sportivo pare presentare i tratti tipici del mediatore, ovvero sia di colui che – in forza della disciplina civilistica – mette in relazione due o più parti per la conclusione di un affare. È opportuno, dunque, approfondire la qualificazione civilistica in quanto, come si vedrà, essa è dirimente ai fini della corretta qualificazione fiscale e dell'individuazione del relativo regime tributario.

B. L'attività di procuratore quale attività di mediazione. Cenni.

Il contratto di mediazione è disciplinato dagli artt. 1754 ss. del codice civile (c.c.) ai sensi del quale “è 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”.

Carattere fondamentale della mediazione è l'intervento di una persona estranea alle parti (il mediatore), la quale, senza essere legata a nessuna di esse da rapporti di collaborazione o di dipendenza le mette in relazione tra loro per provocare o agevolare la conclusione di un affare. Caratteristica connotante il mediatore è, pertanto, la sua indipendenza rispetto alle parti, “ciò non esclude che egli possa agire su specifico incarico di una di esse, che gli abbia richiesto di attivarsi per procacciare un certo affare, ma questo non ne diminuisce la terzietà rispetto al rapporto tra le parti, e lo pone comunque in una posizione diversa da un agente, da un procuratore o da un commesso”^[2].

^[2] ANDREA TORRENTE/PIERO SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, XXIII^a ed., Milano 2017, p. 810. Si veda, inoltre: DOMENICO IANNELLI, *La Mediazione*, I^a ed., Milano 2007, p. 5, dove viene definita la mediazione come “un fenomeno che consiste sostanzialmente nell'attività svolta da un soggetto per mettere in relazione altri due soggetti tra di loro, al fine di agevolare costoro nella conclusione di un affare”; ANGELO LUMINOSO, *La mediazione*, Milano 2006, pp. 19-20, dove viene affermato che “[l]'elemento centrale della fattispecie regolata dall'art. 1754 c.c. consiste nella c.d. messa in relazione delle parti, ad opera del mediatore, ai fini della conclusione di un affare. L'approfondimento delle note caratterizzanti tale elemento riveste perciò un'importanza di primo piano ai fini della comprensione dell'intero fenomeno della mediazione. [...] Il mediatore può agevolare la conclusione di affari in vari modi: avvicinando tra loro le persone disposte a concluderlo, riferendo a ciascuna l'intenzione dell'altra, rimuovendo difficoltà, fornendo consigli e notizie, e via dicendo”;

Condizione necessaria per l'esercizio professionale od occasionale dell'attività di mediazione è l'iscrizione del mediatore in appositi ruoli tenuti presso la Camera di Commercio, ai sensi della L. n. 39/1989^[3].

Ai sensi dell'art. 1755, comma 1, c.c., “[l] mediatore ha diritto alla provvigione, da ciascuna delle parti, se l'affare è concluso per effetto del suo intervento”. Pertanto, ai fini del riconoscimento del diritto alla provvigione, si rende necessaria la coesistenza, in sintesi, di due presupposti: (i) la conclusione dell'affare e (ii) il rapporto causale intercorrente tra l'opera di intermediazione e l'affare^[4]. Ai sensi del comma 2 del medesimo articolo, la misura del compenso o della provvigione cui il mediatore ha diritto e la ripartizione di essa tra le parti, ove non sia fissata pattiziamente, può essere desunta da tariffe professionali o dagli usi, ovvero può essere determinata secondo equità del giudice^[5].

LORENZO DELLI PRISCOLI/VINCENZO LOPILATO/CESARE MIRABELLI, *Libro quarto delle obbligazioni*, Milano 2012, p. 4, dove viene fornita la seguente definizione: “[i] rapporto di mediazione, inteso come interposizione neutrale tra due o più persone per agevolare la conclusione di un determinato affare, non richiede necessariamente un preventivo accordo delle parti sulla persona del mediatore, ma è configurabile pure in relazione ad una materiale attività di intermediazione che i contraenti accettano anche soltanto tacitamente, utilizzandone i risultati ai fini della stipula del contratto. Sicché, ove il rapporto di mediazione sia sorto per incarico di una delle parti, ma abbia avuto poi l'acquiescenza dell'altra, quest'ultima resta del pari vincolata verso il mediatore, ed un suo eventuale successivo rifiuto non sarebbe idoneo a rompere il nesso di causalità tra la conclusione dell'affare, successivamente effettuata direttamente tra le parti, e l'opera mediatrice precedentemente esplicata”; IVAN LIBERO NOCERA, *Mediazione unilaterale e rapporto di mandato, inquadramento strutturale ed ipotesi esecutive*, in: *I Contratti*, n. 8-9/2011.

^[3] Si veda, in questo senso, TORRENTE/SCHLESINGER (nota 2), p. 810, dove viene precisato che “il legislatore, con la legge 3 febbraio 1989, n. 39 ha istituito un apposito ruolo, al quale dovevano iscriversi quanti intendessero svolgere attività di mediazione, anche se in modo discontinuo od occasionale; solo i soggetti iscritti avevano diritto di percepire la provvigione. In seguito, il D.Lgs. 26 marzo 2010, n. 59 ha sostituito tale formalità con l'iscrizione presso il registro delle imprese; peraltro, secondo la Corte di Cassazione (sentenza n. 16 gennaio 2014, n. 762), in tal modo è stata soltanto modificata la modalità di espletamento dell'onere di iscrizione e pertanto vige ancora la regola per cui soltanto il mediatore iscritto ha diritto alla provvigione (cfr. Cassazione 28 gennaio 2016, n. 1735)”. Si veda, inoltre, quanto precisato in merito al Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 39/1989 dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 19161 del 2017.

^[4] Cfr. TORRENTE/SCHLESINGER (nota 2), p. 811, dove viene inoltre precisato che “il nesso di causalità va inteso con larghezza: può essere sufficiente avere segnalato ad un interessato il potenziale contraente o avere comunque contribuito a facilitare il raggiungimento dell'accordo, non occorrendo che l'intervento del mediatore copra tutte le fasi della trattativa”. Cfr. anche PRISCOLI/LOPILATO/MIRABELLI (nota 2), pp. 12-22; LUMINOSO (nota 2), pp. 93-99; SANDRO NARDI, *La mediazione*, Milano 2017, pp. 105-160.

^[5] Corte di Cassazione, sentenza n. 29287 del 2018: “[...] ai sensi della legge n. 39 del 1989, applicabile alla fattispecie ratione temporis, il diritto alla provvigione era subordinato alla iscrizione del mediatore nel ruolo per agenti di affari in mediazione previsto a pena nullità del contratto di intermediazione”. Stando a quanto disposto dalla Corte di Cassazione, sentenza n.25851 del 9 dicembre 2014, “[l]a giurisprudenza di questa Corte è del resto univoca nell'affermare che il diritto del mediatore al compenso va ricollegato all'utilità dell'opera da lui svolta nel favorire la conclusione dell'affare, inteso come fatto generatore del vincolo obbligatorio; non già alle forme giuridiche mediante le quali l'affare medesimo sia stato concluso, né alla circostanza che la formalizzazione finale coincida in tutto e per tutto con le modalità di gestione del rapporto nella fase delle trattative. In altri termini, la realizzazione del risultato economico perseguito dalle parti prevale su ogni altra considerazione, qualora il suddetto risultato sia stato raggiunto per effetto dell'intervento del mediatore. Sicché il diritto al compenso spetta a quest'ultimo quali che siano le modalità formali con cui l'affare si realizzi; e finanche se le parti originarie sostituiscano altri a sé nell'intestazione giuridica del bene. [...] nell'ipotesi in cui l'affare si concluda tra persone giuridiche legalmente rappresentate, il mediatore ha diritto alla provvigione anche quando la messa in relazione

Il mediatore è libero di adoperarsi o meno per favorire la stipulazione dell'affare. Se il mediatore accetta uno specifico incarico, è tenuto ad eseguirlo con diligenza, ed in ogni caso è obbligato a comportarsi con correttezza e buona fede nei confronti di entrambe le parti, rispetto alle quali deve conservare autonomia e indipendenza, ed alle quali è, ai sensi dell'art. 1759 c.c., tenuto a "comunicare alle parti le circostanze a lui note, relative alla valutazione e alla sicurezza dell'affare, che possono influire sulla conclusione di esso"^[6].

In aggiunta a quanto precede va osservato che accanto alla mediazione ordinaria (tipica) è configurabile una mediazione negoziale cosiddetta atipica, fondata su un contratto a prestazioni corrispettive, con riguardo anche ad una soltanto delle parti interessate (cd. "mediazione unilaterale"). In altre parole, la cd. "mediazione atipica" è quella figura fondata su un contratto sinallagmatico con riguardo unicamente ad una delle parti interessate la quale, essendo intenzionata a concludere un affare, affida l'incarico al mediatore di ricercare un soggetto interessato ad accettare le condizioni richieste^[7].

Come confermato da un'ampia giurisprudenza di legittimità, "[t]ale ipotesi ricorre nel caso in cui una parte, volendo concludere un affare, incarichi altri di svolgere un'attività intesa alla ricerca di una persona interessata alla conclusione del medesimo affare a determinate, prestabilite condizioni. Essa rientra nell'ambito di applicabilità della disposizione prevista dalla Legge n. 239 del 1989, Art. 2, comma 4, che, per l'appunto, disciplina anche ipotesi atipiche di mediazione, stante la rilevanza, nell'atipicità, che assume il connotato della mediazione, alla quale si accompagna l'attività ulteriore in vista della conclusione dell'affare. In tale più ampio contesto dell'attività di intermediazione, anche per l'esercizio di attività atipica di mediazione è richiesta l'iscrizione all'albo degli agenti di affari in mediazione, di cui al menzionato Art. 2 della citata legge n. 39 del 1989, con la conseguenza che il suo svolgimento, in difetto di tale condizione, esclude, ai sensi dell'Art. 6 della stessa legge, il diritto alla provvigione"^[8]. Sulla scorta di quanto precede, l'attività del procuratore sportivo sembra, dunque, inquadrabile nella mediazione atipica, come puntualmente già osservato da un'attenta dottrina^[9].

III. La qualificazione fiscale dei compensi alla luce della Legge di Bilancio 2018

Prima della Legge di Bilancio 2018 era pacifico che i compensi corrisposti agli agenti sportivi per le attività da questi ultimi rese individualmente (e non per il tramite di veicoli societari)

causalmente rilevante ex art. 1754 e 1755 c.c., sia inizialmente intervenuta tra esponenti delle medesime persone giuridiche stipulanti che, ancorché sprovvisti dei poteri rappresentativi, abbiano purtuttavia intrapreso e partecipato alle trattative per conto e nell'interesse di queste ultime".

[6] Cfr. anche Nardi (nota 4), pp. 199-216.

[7] NOCERA (nota 2).

[8] Principio affermato in varie sentenze della Corte di Cassazione, si vedano, ad es. sentenza n. 15473 del 14 luglio 2011; sentenza n. 24950 del 6 dicembre 2016; sentenza n. 19161 del 2017; sentenza n. 482 del 10 gennaio 2019.

[9] Sul punto si vedano le conclusioni di un autorevole dottrina che tuttavia sembra propendere per l'inquadramento nell'ambito della mediazione atipica, cfr. STEFANO TRETTEL/GIANLUCA ZAVATTI, Le novità sugli agenti sportivi nel calcio professionistico, in: *Il Fisco*, n. 31/2019, p. 3071.

fossero ricondotti nel novero dei redditi di lavoro autonomo. Il reddito dell'agente sportivo risultava, dunque, imponibile per cassa (ossia nel periodo di imposta dell'effettiva percezione dei compensi) e al netto dei costi inerenti allo svolgimento dell'attività. La società sportiva, in qualità di sostituto d'imposta, applicava all'atto del pagamento dei compensi una ritenuta a titolo di acconto IRPEF (Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche) del 20% ("Ritenuta sui redditi di lavoro autonomo e su altri redditi") secondo quanto previsto dall'art. 25, comma 1, del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 600/1973. Diversamente nel caso in cui il procuratore operava per il tramite di un veicolo societario, i compensi corrisposti dal club non scontavano alcuna ritenuta, trattandosi di compensi qualificabili alla stregua di un reddito di impresa, come tale non soggetto ad alcun prelievo alla fonte ed imponibile per competenza in capo alla società percettrice.

La nuova definizione di agente sportivo risultante dalle modifiche normative e regolamentari solleva alcuni dubbi in merito all'individuazione del regime fiscale dei compensi corrisposti agli agenti sportivi.

Si è detto che sotto il profilo civilistico le modifiche introdotte dalla Legge di Bilancio 2018 – anche alla luce della definizione ivi riprodotta e ripresa senza sostanziali modifiche prima dal Regolamento CONI e poi dal Regolamento FIGC – avvicinano l'attività del procuratore sportivo a quella del mediatore (in alcuni casi atipico).

Da tale qualificazione civilistica ne consegue che l'attività svolta dagli agenti sportivi andrebbe più correttamente ricompresa nell'alveo applicativo dell'art. 2195, comma 1, n. 2 e n. 5 c.c. – e, dunque, essere considerata un'attività di impresa in quanto "attività intermediaria nella circolazione dei beni" o "attività ausiliaria delle precedenti". Ciò in quanto il contratto di prestazione sportiva è considerato un bene immateriale in base alla disciplina contabile di riferimento e a quella fiscale^[10]. La qualificazione dell'attività svolta dall'agente sportivo alla stregua di quella di un mediatore comporterebbe che il reddito da quest'ultimo prodotto vada ricondotto nell'alveo del reddito di impresa (anche laddove l'agente operi in forma individuale), a prescindere che l'attività sia organizzata in forma di impresa. Detta qualificazione non pare essere però un automatismo.

Secondo un'altra impostazione, il requisito dell'organizzazione in forma di impresa sarebbe, invece, un elemento dirimente ai fini dell'inquadramento reddituale. Giova in proposito ricordare quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate nella risalente Nota n. 9/133-76 del 18 giugno 1976 nella quale, con riguardo al caso degli agenti teatrali per il collocamento dei complessi artistici, l'Amministrazione finanziaria concluse che tali soggetti possono essere considerati imprenditori commerciali a condizione che la loro attività risulti organizzata in forma di impresa, problematica che va risolta caso per caso "previo vaglio degli elementi e delle circostanze di fatto che caratterizzano

[10] Si veda la Risoluzione n. 213/E del 19 dicembre 2001.

l'attività dei singoli agenti teatrali". Il parallelo con l'agente teatrale e cinematografico offre ulteriori spunti grazie alla successiva Circolare n. 24/E del 1983 che nel declinare meglio la figura ha affermato come laddove *"gli agenti in argomento ricevono le provvigioni sia dall'artista che dall'impresario, essi vanno considerati mediatori"*. Il profilo qualificatorio resta comunque incerto e sul punto sarebbero auspicabile un chiarimento di prassi.

Sotto il profilo delle ritenute alla fonte, l'assimilazione del procuratore sportivo al mediatore comporterebbe l'applicazione dell'art. 25-bis D.P.R. n. 600/1973 rilevante per i mediatori o per coloro che intrattengono rapporti di commissione, agenzia, rappresentanza di commercio o procacciamento d'affari. Visto l'ampio perimetro di applicazione della suddetta disposizione si ritiene che essa trovi applicazione finanche ai casi della mediazione atipica.

In particolare, in ossequio a tale disposizione, il sostituto d'imposta deve operare: (i) una ritenuta a titolo di acconto IRPEF pari al 23% sul 50% dell'ammontare lordo percepito, ovvero (ii) una ritenuta pari al 23% sul 20% dell'ammontare lordo percepito se, nell'attività di intermediazione, l'agente si dovesse avvalere in via continuativa dell'opera di dipendenti (o di terzi).

Il predetto regime di tassazione alla fonte troverebbe applicazione anche nei casi di compensi corrisposti in favore di società residenti, posto che l'art. 25-bis D.P.R. n. 600/1973 non pone alcun requisito con riferimento alla natura del soggetto percettore. Viste le incertezze, anche su tale profilo, sarebbero auspicabili dei chiarimenti di prassi.

IV. La tassazione dei compensi corrisposti a non residenti

Per quanto riguarda i compensi corrisposti agli agenti sportivi non residenti, la disciplina interna prevede i seguenti due regimi differenziati a seconda che i compensi siano qualificati come redditi di lavoro autonomo ovvero redditi di impresa.

Nel primo caso, ovvero sia di qualificazione come reddito di lavoro, i compensi corrisposti a procuratori non residenti sono imponibili in Italia a condizione che esercitino la propria attività sul territorio italiano, come richiesto dall'art. 23, comma 1, lett. d del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR). In tal caso il compenso corrisposto dalla società sportiva sconta l'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta pari al 30% dell'ammontare (al lordo dei costi direttamente o indirettamente relativi all'attività) ai sensi dell'art. 25, comma 2, D.P.R. n. 600/1973.

L'applicazione della ritenuta prevista dalla normativa interna trascina con sé la verifica di un elemento fattuale, vale a dire il luogo di svolgimento dell'attività. Tale verifica non può che essere svolta caso per caso. In termini generali, è difficile ipotizzare che l'attività di un procuratore sportivo, se esercitata in relazione ad un trasferimento in entrata o ad un rinnovo contrattuale, sia svolta interamente all'estero. Lo svolgimento dell'attività all'estero può ipotizzarsi al più nei casi in cui il procuratore sportivo funga da intermediario nelle operazioni di trasferimento in uscita e sia incaricato da un club italiano

di trattare i termini del trasferimento con lo Stato estero. Pur in questi casi, tuttavia, è necessario che la prova dello svolgimento all'estero sia inconfutabile e comunque suffragata da supporti di natura documentale, ove reperibili. Nei casi in cui l'attività sia svolta in parte in Italia e in parte all'estero, non è chiarissimo se la ritenuta prevista dalla norma interna trovi applicazione solo alla quota parte del compenso riferibile all'attività svolta in Italia o se, invece, il prelievo vada operato 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 in Italia solo in presenza di una base fissa di affari ovvero di una stabile organizzazione 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 secondo caso, ovvero sia di qualificazione dei compensi come reddito di impresa, i compensi corrisposti a procuratori non residenti sono imponibili in Italia solo a 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'art. 25-bis D.P.R. n. 600/1973 che non sarà dovuto).

Anche in tal caso, l'agente sportivo non residente potrà richiedere l'esenzione da ritenuta (sia direttamente al sostituto, sia presentando un'apposita istanza di rimborso) in applicazione della disciplina convenzionale, presentando la 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 di impresa. Sotto tale profilo, la sopra richiamata Circolare n. 24/E del 1983 offre uno spunto interessante affermando che *"non sono assoggettabili alla ritenuta in esame [ndr. quella di cui all'art. 25-bis, D.P.R. n. 600/1973] le provvigioni erogate a favore di soggetti non residenti che non hanno nel territorio dello Stato una stabile organizzazione"*. Se, dunque, restasse confermata la qualificazione dell'agente sportivo quale mediatore, sui compensi corrisposti in favore degli agenti non residenti senza stabile organizzazione non troverebbe più applicazione la ritenuta alla fonte di cui all'art. 25 di quello stesso decreto, pari al trenta per cento del rispettivo ammontare lordo (fatta salva l'applicazione delle disposizioni convenzionali). Infine, lo stesso documento di prassi puntualizzava come ai fini del prelievo alla fonte configurassero "altre figure di mediatori", oltre agli agenti teatrali e cinematografici (dei quali si è detto) pure i mediatori sportivi.

V. Conclusioni

Le brevi considerazioni contenute nei paragrafi che precedono rivelano svariati profili di incertezza circa l'inquadramento civilistico e fiscale dell'attività di procuratore sportivo. Le

conseguenze di tale situazione si riverberano sui club, tenuti ad effettuare il prelievo alla fonte su compensi pagati ai procuratori, e sui procuratori stessi nei casi di esercizio individuale dell'attività. Per queste ragioni sarebbe auspicabile un chiarimento di prassi da parte dell'Agenzia delle Entrate che intervenga a chiarire il confine tra attività di impresa e attività di lavoro autonomo con particolare riferimento all'attività svolta dai procuratori sportivi e alla disciplina normativa e regolamentare di riferimento.