

**LA COMMISSIONE D'INTERMEDIAZIONE CORRISPOSTA
ALL'AGENTE DI CALCIATORI E IL SUO REGIME IVA NEL
DIRITTO E NELLA GIURISPRUDENZA UE**

di *Niccolò Emanuele Onesti e Andrea Cattaneo**

ABSTRACT: This article discusses the fiscal discipline relating to the representation services offered by a football intermediary, within the framework set by the European Union legislation and Italian legislation governing this area. The sheer amount of player transfers that occur in Europe or involve UEFA associations make the European market the most significant area for transactions involving agents/intermediaries. Therefore, the regulation of intermediaries and their activities has effects on the internal market of the European Union. In the context of a discussion on the effectiveness of the 2015 FIFA Regulation on Working with Intermediaries, this work develops an analysis of the Italian and European legislation regarding the identification of the person – natural or legal – subject to the tax obligation in reference to the payment of commissions for the representation and the conditions of its eligibility for VAT purposes.

Keywords: *Agent – Mandate – Taxation – VAT – EU – Baumgarten.
Agente – Mandato – Tassazione – IVA – UE – Baumgarten.*

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. La competenza dell'Unione europea in ambito fiscale e sportivo – 3. Il Regolamento FIFA “*on Working with Intermediaries*” – 4. La sentenza *Baumgarten Sports & More* – 5. L'attività di intermediazione nel trasferimento di atleti professionisti nel diritto dell'UE – 6. Il regime fiscale dell'agente sportivo in Italia – 7. Conclusione

* Niccolò Emanuele Onesti, Avvocato in Milano e professore a contratto di Diritto europeo della finanza per l'a.a. 2020/21 presso l'Università degli Studi di Milano – Bicocca. E-mail: niccolo.onesti@unimib.it.

Andrea Cattaneo, Lecturer presso la Edge Hill University (UK) e membro del Centre for Sports Law Research. E-mail: cattanea@edgehill.ac.uk.

1. Introduzione

L'attività di intermediazione e rappresentanza degli agenti di calciatori è oggetto di grande interesse nel mondo del diritto sportivo. La sua regolamentazione ha effetti su un vasto numero di aree e soggetti, coinvolgendo interessi diversi. Il tema è particolarmente vasto e spazia dalla legittimità dell'adozione, da parte di enti di diritto privato (Federazioni Sportive), di norme che regolano l'accesso a un'attività economica (intermediazione sportiva), ovvero che ne predeterminano la retribuzione parametrandola sulla base del salario percepito dall'atleta, fino a regole che disciplinano il conflitto di interessi e la protezione di calciatori minorenni oggetto di contratti di trasferimento.

Pertanto, in tale ambito, è necessario prendere in considerazione un numero limitato di aspetti, nel tentativo di contribuire in maniera produttiva alla discussione. Rimandando ad ulteriori lavori l'analisi di fattispecie attinenti all'attività di intermediazione, ma che esulano di fatto dalla conclusione del contratto di lavoro del calciatore professionista, il presente contributo si pone come obiettivo quello di fornire una disamina della disciplina fiscale, con particolare attenzione all'imposta sul valore aggiunto (IVA), con riferimento a competenze, provvigioni, commissioni ed emolumenti vari dovuti, a diverso titolo, agli agenti di calciatori per l'attività di intermediazione svolta nelle procedure di trasferimento tra i differenti *club* di appartenenza dei calciatori professionisti.

Tale attività di intermediazione, da cui scaturisce l'obbligo contributivo in capo ad agente e rispettivo cliente, è disciplinata dai regolamenti degli organi sportivi e di ciò è necessario dare conto. Nell'ambito di una discussione circa l'efficacia del Regolamento FIFA sugli intermediari adottato nel 2015, volto a fornire la regolamentazione dell'attività degli agenti di calciatori, gli aspetti relativi all'inquadramento fiscale dei procuratori/agenti in ambito europeo risultano di grande rilevanza. A ciò è opportuno aggiungere che il vigente Regolamento FIFA è destinatario di un progetto di riforma che merita particolare attenzione, tanto sotto il profilo teorico-accademico quanto sotto quello della sua applicazione pratica.

Il presente articolo si prefigge, più in generale, l'obiettivo di esaminare criticamente la disciplina fiscale relativa ai servizi di intermediazione e rappresentanza degli agenti di calciatori professionisti, nel contesto della normativa dell'Unione europea (UE) di regolamentazione del settore. Infatti, il mercato per la fornitura di servizi di intermediazione relativi alla stipulazione di contratti di prestazioni sportive nel settore calcistico non può che riflettere la natura internazionale del mercato dei trasferimenti dei calciatori professionisti, la quasi totalità dei quali avviene in Europa oppure coinvolge società affiliate alla UEFA, rendendo il mercato europeo il territorio di maggiore interesse per le transazioni che includono agenti/intermediari.¹

¹ Nel periodo gennaio 2014 – novembre 2019, il 95.7% delle commissioni pagate agli intermediari da parte delle società è stato corrisposto da *club* membri di associazioni nazionali affiliate alla UEFA. Si veda FIFA, *Intermediaries in International Transfers*, gennaio 2014 – novembre 2019,

In ragione di tale considerazione, la regolamentazione dell'attività di intermediazione non può che avere effetti sul mercato interno dell'Unione europea.

Ragioni logico-espositive impongono l'illustrazione delle competenze dell'UE in materia fiscale e sportiva, prima di esaminare il Regolamento FIFA 2015.

Successivamente, con riferimento allo schema negoziale dell'attività di intermediazione (sia in generale sia nella sua declinazione specifica nel trasferimento di calciatori) verranno presi in esame, in primo luogo, i criteri previsti dal diritto dell'UE (anche alla luce delle determinazioni del Comitato IVA) e dal diritto italiano per l'identificazione del soggetto destinatario dell'obbligo tributario, del momento della sua insorgenza e della titolarità del potere impositivo da parte dell'autorità fiscale italiana.

In secondo luogo, verrà analizzata la natura giuridica della commissione dovuta in favore dell'agente/intermediario e le condizioni della sua imponibilità IVA, alla luce della normativa di riferimento dell'UE e italiana.

Infine, sulla base dell'analisi svolta in merito all'applicazione della normativa fiscale italiana e dell'UE con riferimento all'attività di intermediazione, saranno sviluppate conclusioni in merito.

2. *La competenza dell'Unione Europea in ambito fiscale e sportivo*

L'assoggettabilità a regimi normativi e fiscali differenti di attività che, per propria natura, hanno carattere internazionale ed europeo in particolar modo richiede una disamina preliminare delle competenze legislative dell'Unione europea.

In primo luogo, è necessario constatare come l'Unione europea non abbia competenze legislative esclusive in materia fiscale. Infatti, in ossequio al generale principio di sussidiarietà di cui all'art. 5 del Trattato sull'Unione europea (TUE), la competenza dell'UE in materia fiscale è circoscritta al coordinamento e alla regolazione delle politiche fiscali stabilite dai singoli Stati membri.² Pertanto, ad esclusione della disciplina doganale, che ricade tra le competenze esclusive dell'Unione, in materia fiscale le istituzioni possono agire in maniera concorrente agli Stati membri al fine di evitare che sensibili divergenze tra discipline nazionali comportino l'insorgere di ostacoli alla libertà di concorrenza e al processo di integrazione nel mercato interno europeo.³ Anche a livello di legislazione primaria, le previsioni normative di cui agli artt. 110 – 112 del Trattato sul Funzionamento

Edizione 2019. Disponibile al sito <https://resources.fifa.com/image/upload/intermediaries-report-2019.pdf?cloudid=skxho7ouynkh1axpcu0a>. Ad ulteriore conferma, solo il 5% del valore globale dei trasferimenti dei calciatori intervenuti nel 2019 proviene da associazioni non parte della UEFA. Si veda FIFA, *Global Transfer Market Report, 2019* disponibile al sito <https://resources.fifa.com/image/upload/global-transfer-market-report-2019-men.pdf?cloudid=x2wrqjstwjoiilnncnod>.

² P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè Editore, 2010, 47.

³ U. SOLTESZ, *EU state aid law and taxation - where do we stand today?*, in *Eur. Comp. Law Rev.*, vol. 41(1), 2020, 18-25.

dell'Unione europea (TFUE) sono volte a declinare il principio di non discriminazione nel contesto fiscale, a corredo delle libertà fondamentali garantite dai Trattati.

In tale ambito, l'art. 113 TFUE conferisce al Consiglio il potere di adottare (all'unanimità e secondo una procedura legislativa speciale, previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale) disposizioni concernenti l'armonizzazione delle legislazioni nazionali in materia fiscale, esclusivamente con riferimento alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo (accise specifiche gravanti su determinate categorie di prodotti) e ad altre imposte indirette. In tale ultima categoria rientrano le legislazioni nazionali attinenti all'imposizione dell'aliquota IVA, di particolare importanza per il contributo in oggetto.

Tuttavia, l'impatto dell'art. 113 TFUE è limitato in maniera significativa dal requisito dell'unanimità, richiesta in seno al Consiglio, per l'adozione di misure legislative nel settore fiscale. Tale prescrizione, esclusa solo per l'adozione di atti nel settore della lotta alla frode o all'elusione fiscale, riflette la tendenza degli Stati membri a salvaguardare la propria sovranità fiscale, anche a costo di pregiudicare il processo di integrazione economica e commerciale.⁴

Come in materia fiscale, anche in ambito sportivo la competenza legislativa dell'Unione europea è limitata. Gli artt. 6 e 165 TFUE hanno introdotto una competenza complementare rispetto a quella degli Stati membri, in forza della quale l'UE può esclusivamente svolgere un ruolo di supporto, di coordinamento e di complemento dell'attività dei Paesi membri, allo scopo di promuovere lo sviluppo della dimensione europea dello sport e perseguire l'equità e l'apertura nelle competizioni sportive.⁵ Di conseguenza, la natura complementare di tale competenza esclude espressamente qualsiasi possibile armonizzazione delle disposizioni legislative e regolamentari degli Stati membri. In merito all'effetto di tale disposizione, l'espresso riferimento ad obiettivi quali l'equità e l'apertura delle competizioni sportive, di cui all'art. 165 para. 2 TFUE, può essere utilizzato sia per proteggere l'autonomia regolamentare degli organismi sportivi, sia per giustificare una sua riduzione, nel caso in cui siano poste in essere condotte restrittive della concorrenza.⁶ A titolo esemplificativo, un mercato europeo dei servizi di intermediazione differenziato a livello nazionale ha diretti ed intuitivi effetti sul mercato dei trasferimenti dei calciatori e, potenzialmente, sull'equità delle competizioni a cui questi ultimi partecipano. Un sistema siffatto potrebbe, pertanto, costituire un ostacolo al perseguimento degli obiettivi stabiliti dai Trattati.

La protezione del funzionamento del mercato interno e l'adozione di misure per la sua instaurazione e per il suo funzionamento sono, tuttavia, prerogative

⁴ P. BORJA, *Taxation in European Union*, Springer, 2017, 60.

⁵ COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Sviluppare la dimensione europea dello sport*, Comunicazione, COM(2011)12.Bruxelles, 2011.

⁶ S. WEATHERILL, *Fairness, Openness and the Specific Nature of Sport: Does the Lisbon Treaty Change EU Sports Law*, in *Int. Sports Law J.*, vol. 3-4, 2010, 11-1.

esclusive dell'Unione europea, a norma degli artt. 26 e 114 TFUE. In particolare, l'art. 114 TFUE stabilisce che, per l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno, al Parlamento europeo e al Consiglio è conferita la competenza di adottare misure relative al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri. Pertanto, nonostante l'art. 165 TFUE proibisca l'armonizzazione legislativa in ambito sportivo, una regolamentazione dell'attività degli intermediari/agenti differenziata a livello nazionale potrebbe produrre distorsioni sul funzionamento del mercato interno e, per l'effetto, in tal caso l'Unione europea potrebbe giustificare un proprio intervento con l'adozione di misure legislative sulla base dell'art. 114 para. 1 TFUE.⁷

A corredo di tali considerazioni, è nondimeno necessario sottolineare come il para. 2 dell'articolo 114 TFUE escluda che le istituzioni legislative dell'UE possano promulgare atti di armonizzazione delle legislazioni nazionali nei settori: fiscale, della libera circolazione delle persone e dei diritti ed interessi dei lavoratori dipendenti. Per quanto tale paragrafo confermi la competenza nazionale in materia di regimi fiscali, non è tuttavia possibile escludere che un'armonizzazione di disposizioni normative, regolamentari e amministrative di cui all'art. 114 para. 1 TFUE possa avere effetti anche sulla disciplina tributaria nazionale di riferimento.

Pertanto, pare evidente come entrambe le discipline di settore, tanto in ambito fiscale, quanto in ambito sportivo, siano soggette ad un limitato livello di intervento legislativo da parte dell'Unione europea. Sarà quindi necessario, nel corso del presente contributo, illustrare le normative e i regolamenti adottati tanto a livello nazionale quanto sportivo.

3. *Il Regolamento FIFA "on Working with Intermediaries"*

Il Regolamento FIFA sul lavoro con gli intermediari (*FIFA Regulations on Working with Intermediaries*)⁸ è entrato in vigore l'1 aprile 2015, sostituendo il previgente Regolamento sugli agenti dei calciatori (*FIFA Players' Agents Regulations*), successivamente alla definitiva approvazione da parte del Comitato esecutivo FIFA in sede di riunione 20/21 marzo 2014 e degli emendamenti allo Statuto FIFA apportati in sede di 64° Congresso FIFA (São Paulo, 2014).

Al pari di quello previgente, anche l'attuale Regolamento sul lavoro con gli intermediari è qualificato come "raccomandazione" e la sua natura giuridica è quella di atto di "soft law" non vincolante, adottato da un'associazione rappresentativa di enti di diritto privato. In merito, deve osservarsi che il Regolamento FIFA stabilisce solo una serie di principi generali e standard minimi la cui applicazione, in quanto delegata alle singole associazioni nazionali, ha natura eterogenea e si riflette in una divergenza di procedure e regolamenti – a tratti anche sostanziale – tra le diverse associazioni. Pertanto, si ritiene che, attraverso

⁷ S. WEATHERILL, *Principles and Practices in EU Sports Law*, Oxford Press, 2017, 65.

⁸ *FIFA Regulations on Working with Intermediaries*, disponibile sul sito www.fifa.com.

il citato Regolamento, la FIFA abbia effettivamente operato una *deregulation* del settore.⁹

Il Regolamento ha, infatti, apportato una modifica omnicomprensiva al sistema di intermediazione nel trasferimento degli atleti, con particolare riferimento, per quanto rileva nella presente sede, da un lato, alla previa autorizzazione dell'agente che agisca quale intermediario nel contratto di trasferimento internazionale di un atleta e, dall'altro lato, agli obblighi tributari e fiscali gravanti in capo all'agente intermediario.

Gli 11 articoli che costituiscono il Regolamento spaziano da disposizioni che disciplinano l'obbligo di registrazione dell'intermediario presso l'associazione nazionale nel cui territorio opera, fino alle condizioni relative alla rappresentanza dei calciatori minorenni.

Per quanto qui rileva, vanno evidenziati gli articoli che riguardano la definizione dell'attività di intermediazione, la remunerazione dell'intermediario e le regole circa possibili conflitti di interesse.

In particolar modo, la natura non vincolante del Regolamento FIFA rileva per quanto attiene alla definizione, da esso dettata, della figura dell'agente (*intermediary*) e della sua attività, funzionale all'individuazione sia dei soggetti cui si applicano le previsioni del Regolamento (e dell'eventuale legge nazionale di recepimento), sia della normativa fiscale di riferimento. Il Regolamento definisce l'agente (*intermediary*) come il soggetto che, anche per il tramite di una persona giuridica o di una società di persone o altro ente associativo, a titolo gratuito o previo compenso, rappresenta o assiste calciatori e/o società sportive nella negoziazione volta alla conclusione di un contratto di lavoro, oppure rappresenta due società nella negoziazione volta al trasferimento di un calciatore.¹⁰

Di tale norma, gli ordinamenti e le associazioni nazionali sono libere di dare un'interpretazione più o meno estesa. Nel caso dell'Italia, il Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 23 marzo 2018 stabilisce all'articolo 1 che “[è] istituito presso il Coni il Registro nazionale degli agenti sportivi, al quale 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.” Con riferimento alla normativa Federale, il vigente Regolamento FIGC sugli agenti sportivi, approvato con delibera del C.U. 137A del 10/06/2019, non fornisce precisa definizione dell'attività di agente. Tuttavia,

⁹ Per un esame complessivo del Regolamento FIFA e dei Regolamenti adottati dalle associazioni nazionali nel territorio dell'Unione europea, si veda R. PARRISH et al, *Promoting and Supporting Good Governance in the European Football Agents Industry*, Final Report, 2019, accessibile al sito: <http://www.ehu.ac.uk/eufootball>.

¹⁰ “A natural or legal person who, for a fee or free of charge, represents players and/or clubs in negotiations with a view to concluding an employment contract or represents clubs in negotiations with a view to concluding a transfer agreement”.

all'art. 5.3, il Regolamento stabilisce che l'agente sportivo stipula un contratto di mandato con il calciatore e/o la società che rappresenta nella trattativa.

In tema di retribuzione, l'art. 7 del Regolamento FIFA definisce i parametri generali relativi alla retribuzione dell'attività di intermediazione svolta dagli agenti intermediari. Il Regolamento indica esclusivamente, da un lato, i criteri di massima per il calcolo della remunerazione spettante agli intermediari, stimata nel 3% calcolato o sulla remunerazione lorda di base percepita dall'atleta¹¹ ovvero sulla compensazione di trasferimento; dall'altro lato, indica le linee guida generali concernenti l'attività di intermediazione, quali, a titolo esemplificativo, l'esclusivo pagamento, da parte del mandante, della remunerazione per l'attività prestata dall'intermediario e il divieto, sia per i club sia per gli atleti, di retribuire l'intermediario per l'attività svolta quando l'atleta sia minore d'età.¹² Tuttavia, né alcuna altra parte del Regolamento, né le specifiche previsioni dell'art. 7 hanno ad oggetto la tassazione delle prestazioni di intermediazione.

Ulteriore elemento non preso in considerazione dal Regolamento FIFA – anche nella sua più recente versione – è quello attinente alla quantificazione della commissione sulla base della durata effettiva del contratto di lavoro stipulato dall'atleta e, di conseguenza, sulla base dell'effettivo ammontare dell'imposizione fiscale sulla commissione stessa; profilo problematico già sollevato dal *Comité national olympique et sportif français*.¹³

¹¹ A fini di completezza si osserva come le *FA Regulations on working with Intermediaries 2019-2020* della *Football Association* inglese (così come nella loro previgente versione 2017-2018) prevedano, all'art. C par. 3, che l'eventuale commissione - o per l'intero in un'unica soluzione ovvero *pro rata* - prevista nel contratto (di mandato con rappresentanza) stipulato dall'atleta con l'intermediario debba essere calcolata sulla retribuzione lorda di base (con specifica esclusione di retribuzioni o emolumenti dipendenti dalla prestazione, come da *FA Regulations on working with Intermediaries – Guidance Notes – June 2019*) prevista nel contratto di lavoro subordinato stipulato dall'atleta con il club e per la stipulazione del quale l'atleta ha conferito mandato all'intermediario. Ambedue le versioni delle *FA Regulations on working with Intermediaries*, nonché le *Guidance Notes* sono disponibili sul sito www.thefa.com. Inoltre, deve osservarsi come la *Football Association* inglese si occupi, con riferimento al trasferimento internazionale di atleti, anche dei temi relativi alle commissioni pagate da parte dei club acquirenti in favore degli agenti, conducendo una verifica di congruità tra l'importo della commissione e la retribuzione dell'atleta, come prevista nel contratto di trasferimento; infatti è la FA che materialmente paga l'importo della commissione in favore dell'agente, commissione che, a propria volta, è stata versata dal club acquirente alla FA; cfr. KEA European Affairs – CDES, *Study on the economic and legal aspects of transfers of players, January 2013*, 53, disponibile sul sito internet <https://ec.europa.eu>.

¹² Nonostante il Regolamento FIFA sia formulato quale raccomandazione, pertanto non vincolante nei confronti delle Federazioni nazionali, il riferimento ad un limite alla remunerazione spettante agli agenti è stato discusso in dottrina in relazione alla potenziale incompatibilità con l'art. 101 par. 1 TFUE che vieta le decisioni di associazioni di imprese che limitino il libero gioco della concorrenza nel mercato interno attraverso, in particolare, la fissazione dei prezzi di acquisto o vendita. Cfr. J. MARMAYOU, *EU law and principles applied to FIFA regulations*, in M. Colucci (a cura di), *The FIFA regulations on working with intermediaries – Implementation at national level, International sports law and policy bulletin*, SLPC, Salerno, 2016, 75-112.

¹³ Cfr. KEA – CDES – EOSE, *Study on sports agents in the European Union*, novembre 2009, disponibile sul sito <https://ec.europa.eu>, 94. Le conclusioni di tale studio sono state, poi, fatte

Esaminata la lettera del Regolamento FIFA, appare necessario discutere dei profili pratici relativi all'attività dell'agente. In particolare, i servizi offerti da un agente di calciatori possono variare considerevolmente ed estendersi da consulenze finanziarie, legali e fiscali, fino a comprendere aspetti legati all'apprendimento di una lingua straniera, alla programmazione di attività successive alla carriera di calciatore, allo sviluppo dell'immagine in relazioni pubbliche e a quanto altro possa essere rilevante nel contesto di un mercato globale e sovraesposto mediaticamente. La complessità ed eterogeneità dei servizi potenzialmente offerti da un agente ha importanti ricadute in ordine alla disciplina fiscale di riferimento. Poiché il Regolamento FIFA e le sue applicazioni a livello nazionale si occupano esclusivamente dell'attività di intermediazione volta alla conclusione di un contratto di lavoro tra società sportiva e calciatore, i servizi che non rientrano in tale specifico ambito e di cui si è sopra fatto cenno sfuggono a qualsivoglia disciplina, anche fiscale.

Ne consegue la possibilità per gli agenti di pattuire una riduzione delle commissioni derivanti direttamente dai trasferimenti ed il contemporaneo incremento degli emolumenti per servizi di natura eterogenea resi dagli stessi che, non rientrando formalmente nella categoria delle provvigioni/commissioni, non sono assoggettabili a nessuna particolare e restrittiva disciplina fiscale prevista solo per la remunerazione dell'intermediazione finalizzata alla stipulazione di un contratto di trasferimento con ciò contenendo le conseguenze fiscali a loro carico.

A tale proposito va evidenziata la prassi del c.d. "doppio mandato", atteso come all'agente di calciatori sia, attualmente, consentito ricevere un doppio (se non triplo) mandato: calciatore e società di destinazione, nonché società di provenienza. Tale pratica (proibita dalle norme del Regolamento FIFA 2008, ma consentita previo consenso scritto delle parti rappresentate nel Regolamento 2015) consiste nella possibilità, per un agente, di rappresentare nella medesima negoziazione una delle società coinvolte – se non entrambe - e il calciatore.¹⁴ A ciò si aggiunga che il *club* ha la possibilità di pagare, o per l'intero ovvero *pro quota*, il compenso dovuto all'agente per l'attività di intermediazione svolta in favore del calciatore.

A prescindere da discussioni circa la possibile – se non probabile – esistenza di un conflitto d'interessi da parte dell'agente/intermediario, il cui oggetto esula da questo contributo,¹⁵ il doppio mandato e la corresponsione, da parte del

proprie dalla Commissione europea, cfr. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *Sviluppare la dimensione europea dello sport*, Comunicazione, COM(2011)12.Bruxelles, 2011.

¹⁴ La pratica della doppia – o tripla – rappresentanza è stata rilevata nel 18% di tutti i trasferimenti internazionali tra il 2013 e il 2017. Cfr. FIFA *FIFA TMS, Intermediaries in International Transfers*, periodo gen 2013 - nov 2017, Edizione 2017. Consultabile al sito: https://www.fifatms.com/wp-content/uploads/dlm_uploads/2017/12/Intermediaries-2017.pdf.

¹⁵ In uno studio pubblicato nel 2009 che includeva un questionario circa l'attività degli agenti sportivi, la pratica della doppia rappresentanza era citata quale possibile fonte di conflitto di interessi. Cfr. KEA – CDES – EOSE, *Study on sports agents in the European Union*, novembre 2009, 104, disponibile sul sito internet <https://ec.europa.eu/assets/eac/sport/library/studies/study-sports-agents-in-eu.pdf>.

club, del pagamento dovuto dal calciatore all'agente hanno una particolare rilevanza sotto il profilo dell'imposizione fiscale del compenso dovuto in favore dell'agente/intermediario. Tale prassi diffusa, infatti, se, da un lato, pare potersi ricondurre allo schema negoziale del contratto di mediazione, piuttosto che a quello del mandato (con ciò che ne consegue per quanto riguarda la sussistenza dell'obbligazione tributaria in capo a più soggetti, l'identificazione della base imponibile e la disciplina di deducibilità dei costi per *club* e atleta), dall'altro lato, può essere funzionale ad occultare situazioni di fatto che spaziano dalla mera mancanza di trasparenza negoziale (chi è il primo mandante dell'operazione?) fino a possibili elusioni fiscali.

In merito si osserva come, nel Regno Unito, anche in assenza di doppio mandato e cioè nel caso in cui l'intermediario rappresenti esclusivamente l'atleta, è pratica comune che il *club* corrisponda direttamente all'agente la commissione di intermediazione che teoricamente dovrebbe essere pagata dal calciatore in virtù del rapporto negoziale di rappresentanza in essere tra questi e l'intermediario.

Tuttavia, sebbene tale pagamento sia effettuato da parte del *club*, lo stesso, a fini fiscali, è considerato quale compenso in natura del *club* in favore del calciatore, il quale è, pertanto, il destinatario dell'obbligo tributario (con calcolo della base imponibile sull'ammontare della commissione di intermediazione, con riferimento alle imposte sul reddito e sul valore aggiunto); con la conseguenza che il *club* non avrà, per esempio, la possibilità di recuperare l'IVA quale costo aziendale.¹⁶

Tale prassi è conosciuta anche nell'ordinamento italiano, al punto che l'amministrazione finanziaria ha in passato contestato a calciatori l'omessa dichiarazione di somme versate dal proprio *club* all'agente quali compensi per l'attività di intermediazione svolta. In tal senso, il calciatore aveva l'onere di includere l'importo corrisposto all'agente nella propria dichiarazione dei redditi a titolo di remunerazione indiretta o *fringe benefit*.¹⁷ In merito, si rammenta come il comma 4bis dell'articolo 51 TUIR¹⁸ (introdotto dall'art. 1 c. 160 lett. a) L. n. 147 del 27 dicembre 2013 e successivamente abrogato dall'art. 1 c. 8 L. n. 208 del 28 dicembre 2015) prevedesse che, in caso di doppio mandato, una parte della somma corrisposta dalla società all'agente fosse considerata presuntivamente quale reddito imponibile in capo all'atleta. In assenza di una precisa normativa in merito, allo stato vigente, l'autorità amministrativa ha, pertanto, l'onere di dimostrare l'esistenza di una remunerazione indiretta o *fringe benefit* a favore del calciatore.¹⁹

¹⁶ Tale previsione è inclusa nel Regolamento sugli Agenti di Calciatori (*Intermediaries*) della *Football Association* inglese. Si veda *FA Intermediaries Regulations*, Regulation C2(b)(ii).

¹⁷ Si veda M. TENORE, *L'inquadramento fiscale dei compensi corrisposti dalle Società di calcio in favore dei procuratori sportivi: Quo Vadis?*, RDES, Vol. XI, Fasc. 1, 2015.

¹⁸ Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 22 dicembre 1986, "Testo unico delle imposte sui redditi", pubblicato in G.U. 31 dicembre 1986, n. 302.

¹⁹ In merito, la giurisprudenza tributaria italiana ha ritenuto che l'onere di dimostrazione dell'esistenza della remunerazione indiretta non potesse essere soddisfatto dall'amministrazione finanziaria attraverso l'utilizzo di informazioni prodotte da organi di stampa o online, annullando i relativi provvedimenti. Cfr. M. TENORE, *Italian tax: the continuing investigations into agents' fees paid by*

Come osservato, il doppio mandato consta nell'attività di rappresentanza negoziale che l'intermediario svolge in favore sia del *club* sia del calciatore, nella medesima trattativa.

Tuttavia, tale attività di rappresentanza anche nei confronti del *club* potrebbe, eventualmente, essere puramente formale da parte dell'intermediario, il quale, a livello sostanziale, potrebbe rappresentare solo il calciatore o, addirittura, la società di provenienza.

In tali casi, la convenienza per il *club* di conferire mandato di rappresentanza (solamente formale) all'agente del calciatore sarebbe data dai vantaggi fiscali a ciò connessi, atteso come i pagamenti sia della commissione d'intermediazione sia delle imposte conseguenti da parte del *club* sarebbero qualificati quali costi d'impresa e, pertanto, deducibili.²⁰ Conseguentemente anche l'IVA imposta sulla commissione di intermediazione, intesa come costo aziendale, sarà deducibile.²¹

Inoltre, sebbene anche nelle ipotesi di doppio mandato il pagamento da parte del *club* del compenso in favore dell'intermediario sia considerato quale compenso in natura in favore del calciatore, nel Regno Unito l'autorità fiscale (*Her Majesty's Royal Customs*) considera tale compenso come versato, ai fini fiscali, solo per il 50% dal calciatore, il quale, pertanto, gode di una rilevante riduzione della base imponibile.²²

Diversa è la disciplina applicata nei Paesi Bassi, dove dal gennaio 2018, l'autorità fiscale (*Belastingdienst*) ha stipulato un accordo – di diritto privato – con alcuni *club* di calcio professionistici nazionali. In virtù di tale accordo, i *club* non possono più dedurre l'intero ammontare dell'IVA pagata all'intermediario in quanto si presume – *ex contractu* – che l'intermediario abbia prestato parte del proprio servizio anche in favore dell'atleta e, pertanto, per tale parte, il *club* non può considerarsi legittimato alla deduzione dell'IVA proporzionalmente applicata.²³

Una particolare segnalazione merita la diversa pratica dello *switching*, in cui l'agente, nel corso della negoziazione, sospende la propria relazione con il calciatore, per apparire solamente quale rappresentante del *club*, in modo che la commissione d'intermediazione sia versata interamente dal *club*, il quale sarà

football clubs (2020 update), *Law In Sport*, accessibile al sito https://www.lawinsport.com/topics/item/the-italian-tax-authorities-continuing-investigations-into-agents-fees-paid-by-football-clubs-2020-update#_ftn7, ove sono citate le decisioni n. 402 del 15 giugno 2018 Commissione Tributaria Provinciale di Bergamo e n. 58 dell'11 gennaio 2018 Commissione Tributaria Provinciale di Genova.

²⁰ M. TENORE, *FIFA Regulations from the taxation "corner"*, in M. Colucci (a cura di), *The FIFA regulations on working with intermediaries – Implementation at national level, International sports law and policy bulletin*, SLPC, Salerno, 2016, 113-122.

²¹ In riferimento ai *club* Inglesi, cfr. The FA, VAT and Football, accessibile al sito http://www.thefa.com/TheFA/RulesandRegulations/FARegulations/~/_media/Files/PDF/TheFA/FAU_VATFootball.ashx.

²² N. DE MARCO QC, *Football and the Law*, Bloomsbury Professional, 2017, 160.

²³ P. VAN OOSTAJEN, *The Netherlands: Tax treatment of fees paid to intermediaries*, in *Global Sports Law & Taxation Reports*; March 2019, 28.

l'unico soggetto destinatario dell'obbligo d'imposta, con esclusione dell'atleta, che non sarà considerato come percipiente un beneficio in natura.²⁴

Sebbene lo *switching* differisca dal doppio mandato in quanto il primo costituisce, nei fatti, una forma di elusione degli obblighi contributivi, mentre il secondo non rappresenta *ex se* una pratica elusiva, la loro diffusione conferma viepiù come il Regolamento FIFA 2015 non offra un adeguato livello di certezza e trasparenza in ordine alla regolamentazione dell'attività degli agenti ed alle relative ricadute fiscali.

La regolamentazione FIFA sopra sommariamente esaminata è attualmente oggetto di riforma. Tra le varie proposte discusse dall'organismo internazionale e dalle parti interessate, vi è la proibizione della pratica della doppia rappresentanza.²⁵ Tuttavia, si ritiene che un tale divieto potrebbe portare a fenomeni di elusione della norma, con conseguente perdita di efficacia dell'intera struttura regolamentare. Tale proibizione, infatti, potrebbe rendere maggiormente problematica l'identificazione di pratiche elusive e la loro sanzione dal punto di vista fiscale e disciplinare.

Il tema in questione è correlato al sistema disciplinare ed a quello della risoluzione delle controversie legati al Regolamento FIFA. Il Regolamento del 2015 ha di fatto escluso gli agenti/procuratori dall'ambito giurisdizionale degli enti FIFA, quali il *Players' Status Committee*. La *deregulation* messa in atto ha comportato una delega di potere alle Federazioni nazionali, le quali hanno, però, dovuto approntare un sistema sanzionatorio e di risoluzione delle controversie autonomo e non armonizzato.

Anche sotto questo specifico profilo, vi è il concreto pericolo che la disciplina regolamentare perda di efficacia, con intuitive conseguenze sul buon funzionamento del mercato interno, come peraltro appare riscontrato dalla decisione di alcune Federazioni nazionali di istituire tribunali *ad hoc* con giurisdizione esclusiva in merito a controversie che vedono coinvolti gli agenti.²⁶

Onde evitare un sistema sempre più eterogeneo e differenziato a livello nazionale, è stato suggerito che la soluzione migliore sia una più analitica regolamentazione della prassi in atto.²⁷

In altri termini, solo garantendo una maggior trasparenza generale nella regolamentazione pattizia delle attività dell'agente/intermediario nell'interesse delle varie parti in causa ne deriverebbe la sicura identificazione dell'effettivo mandante/beneficiario del servizio di intermediazione con conseguente più agevole imposizione fiscale a suo carico.

²⁴ N. DE MARCO QC, *Football and the Law*, Bloomsbury Professional, 2017, 159. Per una definizione di *switching* si veda *McGill v The Sports and Entertainment Media Group* [2014] EWHC 300, 29.

²⁵ FIFA, *Reform proposals concerning football agents' regulations*, accessibile al sito <https://www.fifa.com/who-we-re/news/reform-proposals-concerning-football-agents-regulations>.

²⁶ Si veda ad esempio la Commissione Federale Agenti Sportivi in Italia.

²⁷ R. PARRISH et al, *Promoting and Supporting Good Governance in the European Football Agents Industry*, Final Report, 2019, 126 accessibile al sito: <http://www.ehu.ac.uk/eufootball>.

Tale operazione di trasparenza produrrebbe risultati di maggiore certezza della disciplina fiscale applicabile non solo in tema di intermediazione finalizzata al trasferimento del calciatore, ma anche di tutti gli altri servizi ad esso correlati.

Ed è proprio con riferimento all'invalsa pratica della doppia rappresentanza che la riforma introduce l'obbligo del pagamento del corrispettivo per l'attività di rappresentanza in capo al soggetto che effettivamente usufruisce/beneficia di tale servizio. Tuttavia, è stato riscontrato come una tale imposizione potrebbe produrre effetti distorsivi, con un incremento degli emolumenti erogati dalle società ai calciatori tesserati, i quali dovrebbero far fronte ad un aggravio fiscale a loro carico assente nel sistema vigente, ciò che produrrà come ulteriore effetto quello di aumentare i costi sostenuti dai *club* per manlevare i calciatori senza beneficiare, peraltro, di possibili detrazioni fiscali.²⁸

L'interpretazione del Regolamento FIFA ha prodotto – come si può immaginare – significative differenziazioni applicative a livello di ordinamenti nazionali. In tal senso, sono numerosi gli ambiti di concreta operatività degli agenti in cui, in mancanza di una disciplina univoca quantomeno a livello europeo, le garanzie di trasparenza lasciano spazio all'opacità e la certezza del diritto all'illecito.

Tale eterogeneità normativa ed applicativa costituisce, inoltre, un ostacolo rispetto all'integrazione dei mercati nazionali nel settore, resa maggiormente difficile dall'esistenza di differenti discipline fiscali in materia.

Sul punto, le sezioni seguenti si concentrano su quanto affermato nel merito dalla Corte di Giustizia UE e dal Comitato IVA.

4. *La sentenza Baumgarten Sports & More*

Nel contesto del Regolamento FIFA e delle pratiche sviluppatesi in relazione alla sua applicazione, è ora necessario soffermarsi sul regime fiscale applicabile alle commissioni pagate agli agenti, sia per quanto concerne la normativa e giurisprudenza UE che per quanto riguarda il diritto interno.

Sebbene il Regolamento FIFA nulla preveda – anche a fini fiscali – in merito al luogo di esecuzione della prestazione e alla natura della commissione, tali elementi, funzionali all'analisi in merito all'*an* e al *quantum* dell'applicazione dell'aliquota IVA alla commissione di intermediazione, sono stati oggetto d'esame sia da parte della Corte di Giustizia sia da parte del Comitato IVA dell'Unione europea.

In punto, deve essere – seppur per cenni – presa in esame la sentenza pronunciata dalla Corte di Giustizia in data 29 novembre 2018 nella causa C-548/17, *Baumgarten Sports & More*.²⁹

²⁸ D. GEEY, *Should Players Pay their own agents? It would cost Premier League Clubs £166M a Year!*, 2019, accessibile al sito <https://www.danielgeey.com/post/should-players-pay-their-own-agents-it-would-cost-premier-league-clubs-166m-a-year/>.

²⁹ Corte di Giustizia, Sentenza del 29 novembre 2018, Causa C-548/17, *Baumgarten Sports & More*, 2018 ECLI:EU:C:2018:970. In commento cfr. G. DILLON, *Instalment payments and chargeable event*, in *Irish Tax Review*, vol. 32(1), 2019, 51; D. DUFFY, *VAT matters: conditional payments*, in

Anzitutto, deve premettersi come, nel caso di specie, la fonte normativa di riferimento sia la Direttiva 2006/112/CE “*del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto*” – recepita in Italia con la Legge comunitaria 2007: L. 25 febbraio 2008, n. 34 “*disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità Europee*”³⁰ – e che ha abrogato (art. 411) la Direttiva 1977/388/CEE “*del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sul fatturato – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme*”,³¹ già recepita in Italia con L. 13 novembre 1978 “*Adeguamento della disciplina vigente in materia di imposte sul valore aggiunto alle direttive del consiglio delle Comunità europee*”³² e dai relativi decreti 29 gennaio 1979, n. 24³³ e 31 marzo 1979, n. 94.³⁴

Accountancy Ireland, vol. 51(1), 2019, 69; A. LANG-HORGAN, *Hire purchases: a new opportunity to defer VAT?*, in *Tax Journal*, 1400, 2018, 16-17.

³⁰ La Direttiva 2006/112/CE, oltre anche “Direttiva IVA”, è stata pubblicata in GUCE L 347 dell'11 dicembre 2006. A norma dell'art. 1 Legge comunitaria 2007 (pubblicata in G.U. n. 56 del 6 marzo 2008 – S.O. n. 54), è conferita delega al Governo ad adottare i decreti legislativi occorrenti per l'adozione della Direttiva IVA, parte della quale (Titolo III) è oggi integrata nel Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 “*Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*”, c.d. “Legge IVA”; cfr. R. PORTALE, *Iva ed enti pubblici*, Giuffrè, 2015. Con il D.Lgs.n. 18 dell'11 febbraio 2010 “*Attuazione delle direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE che modificano la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro, nonché il sistema comune dell'IVA per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie*” (pubblicato in G.U. n. 41 del 19 febbraio 2010) e con il D.Lgs. n. 42 del 31 marzo 2015 “*Attuazione della direttiva 2008/8/CE, che modifica la direttiva 2006/112/CE, per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi*” (pubblicato in GU n. 90 del 18 aprile 2015) che hanno modificato la Legge IVA, sono state recepite in Italia le successive modifiche alla Direttiva IVA. A fini di completezza, si rammenta come il sistema d'imposta sul valore aggiunto sia stato originariamente istituito nel diritto dell'Unione europea dalle direttive 227 e 228 del 1967, rispettivamente Prima direttiva 67/227/CEE “*del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari*” e Seconda direttiva 67/228/CEE “*del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto*”; ambedue le direttive sono state pubblicate in GUCEE n. 71 del 14 aprile 1967.

³¹ Pubblicata in GUCEE L 145 del 13 giugno 1977.

³² Pubblicata in GU n. 338 del 4 dicembre 1978.

³³ Decreto del Presidente della Repubblica 29 gennaio 1979, n. 24, “*Disposizioni integrative e correttive del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, anche in attuazione della delega prevista dalla legge 13 novembre 1978, n. 765, riguardante l'adeguamento della disciplina dell'imposta sul valore aggiunto alla normativa comunitaria*”, in G.U. n.30 del 31 gennaio 1979.

³⁴ Decreto del Presidente della Repubblica 31 marzo 1979, n. 94, “*Disposizioni transitorie e di attuazione del decreto del Presidente della Repubblica 29 gennaio 1979, n. 24, nonché norme integrative e correttive dello stesso decreto e del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di imposta sul valore aggiunto*”, in G.U. n. 93 del 3 aprile 1979.

L'art. 63 Direttiva IVA recita: “[i]l fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi”.

Come sottolineato da Sticchi, la norma generale espressa dall'art. 63 dispone pertanto che il fatto generatore dell'imposta e la sua esigibilità occorrono in maniera simultanea. Tuttavia, l'articolo successivo introduce l'ipotesi, a titolo di eccezione, di esigibilità differita.³⁵

Più specificamente, a norma dell'art. 64 para. 1 Direttiva IVA: “[s]e comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi [...] le prestazioni di servizi si considerano effettuate al momento della scadenza dei periodi cui si riferiscono tali acconti o pagamenti [...]”.

Del pari, l'art. 6 cc. 3 1° periodo e 5 Legge IVA dispone che, di regola, le prestazioni di servizi si considerino effettuate al momento del pagamento del corrispettivo e che l'imposta divenga esigibile nel momento in cui l'operazione si considera effettuata. Tuttavia, ex artt. 6 c. 3 2° periodo e 3 c. 3 1° periodo Legge IVA, talune prestazioni di servizi, tra cui (per quanto qui rileva) quelle dipendenti da contratti di mandato, agenzia e mediazione, si considerano effettuate al momento in cui sono rese, a condizione che “[...] l'imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile [...]”.

Orbene, nella sentenza *Baumgarten Sports & More*, la Corte di Giustizia ha affrontato il tema dell'imposizione e dell'esigibilità dell'IVA all'attività prestata da una società di intermediazione di atleti professionisti in favore di una società calcistica.

In particolare, nel caso portato all'attenzione della Corte, il versamento della provvigione in favore dell'agente/intermediario era previsto *pro rata*, con periodicità semestrale, e ciascun pagamento era sottoposto alle condizioni risolutive della sottoscrizione, da parte del giocatore, di un contratto di lavoro subordinato a tempo determinato con il *club*; della continuativa validità ed efficacia di tale contratto per l'intera sua fisiologica durata, così come nello stesso prevista; dell'essere il giocatore titolare di un'apposita licenza rilasciata dall'associazione calcistica nazionale di riferimento.

Nel caso oggetto di controversia, la Corte ha ritenuto che sia il fatto generatore dell'imposta sia la sua esigibilità dovessero ritenersi integrati non alla data di stipulazione del contratto di intermediazione, bensì al momento della scadenza dei periodi semestrali cui afferivano i differenti pagamenti, dovuti in virtù della singola prestazione di intermediazione, effettuati dalla società calcistica in favore dell'intermediario.

Sulla base di tali conclusioni, la Corte ha disposto che: “L'articolo 63 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in combinato disposto con l'articolo 64, paragrafo 1, di tale direttiva, dev'essere interpretato nel senso

³⁵ I. STICCHI, *I Principi Generali di Uguaglianza e Proporzionalità in Materia di IVA: l'Intermediazione dei Calciatori Professionisti come “Terreno di Gioco”*, RDES, Vol. XIV, Fasc. 3, 2018.

*che osta a che il fatto generatore e l'esigibilità dell'imposta relativa a una prestazione di servizi di intermediazione nel trasferimento di calciatori professionisti da parte di un agente – quale quella in esame nel procedimento principale – oggetto di pagamenti rateizzati e assoggettati a condizione per un periodo di diversi anni dopo l'intermediazione, siano considerati avvenuti alla data di quest'ultima".*³⁶

Alla luce di quanto affermato dalla Corte e come osservato anche da Sticchi, pare potersi dedurre come il c.d. "fatto generatore dell'imposta" non possa essere apoditticamente identificato con la stipulazione del contratto di trasferimento dell'atleta professionista, in quanto la sussistenza delle condizioni risolutive rende eventuale ed aleatorio ogni successivo pagamento delle rate di commissione d'intermediazione.³⁷

Per l'effetto, pare che il "fatto generatore dell'imposta sul valore aggiunto" debba essere ricondotto al puntuale adempimento delle diverse obbligazioni corrispettive previste da contratto e sempre che non si verifichino le condizioni risolutive – *ut supra* indicate – successivamente alla stipulazione del contratto di trasferimento stesso ma antecedentemente al pagamento dei singoli ratei costituenti la commissione di intermediazione. Ciò con ogni conseguente determinazione quanto all'applicazione delle norme tributarie.³⁸

5. *L'attività di intermediazione nel trasferimento di atleti professionisti nel diritto dell'UE*

Per quanto attiene all'imposizione dell'IVA sulla commissione percepita dall'intermediario per l'attività prestata nel trasferimento di un atleta professionista devono, nella presente sede, essere prese in considerazione le determinazioni assunte dal Comitato IVA alla luce delle previsioni di riferimento del diritto UE.

Il Comitato IVA, istituito ai sensi dell'art. 29 Direttiva 388/1977,³⁹ è composto dai rappresentanti degli Stati membri e della Commissione e ad esso sono demandate funzioni consultive in merito all'imposta sul valore aggiunto e in generale attinenti all'applicazione delle disposizioni comunitarie in materia di IVA.⁴⁰

³⁶ Corte di Giustizia, Sentenza del 29 novembre 2018, Causa C-548/17, *Baumgarten Sports & More*, 2018 ECLI:EU:C:2018:970, paragrafo 25.

³⁷ I. STICCHI, *I Principi Generali di Uguaglianza e Proporzionalità in Materia di IVA: l'Intermediazione dei Calciatori Professionisti come "Terreno di Gioco"*, RDES, Vol. XIV, Fasc. 3, 2018.

³⁸ Con riferimento ai principi di neutralità e proporzionalità dell'IVA nella giurisprudenza della CGUE, cfr. M. LANG (a cura di), *CJEU recent developments in value added tax 2017*, Wien, 2018, 284 - 287.

³⁹ Sesta Direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, "in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme". Direttiva abrogata il 31 dicembre 2006 dalla Direttiva n. 112/2006.

⁴⁰ L'istituzione e le funzioni del Comitato IVA sono oggi disciplinati dall'art. 398 Direttiva IVA, il quale non ha mutato, nella sostanza, il disposto dell'art. 29 Direttiva 77/388, che recita: "Articolo 398. 1. È istituito un comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto, denominato «comitato

Dalla lettura delle Linee guida redatte dal Comitato IVA sino al 6 giugno 2019,⁴¹ emerge come in sede di 34° incontro del Comitato IVA del 23-24 novembre 1992, avente ad oggetto il trasferimento di calciatori professionisti, tutte le delegazioni nazionali ivi presenti avessero già ritenuto come la commissione dovuta in favore dell'intermediario successivamente al trasferimento di un calciatore professionista da un *club* a un altro dovesse essere considerata quale remunerazione a fronte di una prestazione di servizi a titolo oneroso e, conseguentemente, dovesse essere soggetta ad imposizione IVA, ai sensi e per gli effetti dell'art. 2 Direttiva n. 388/1977.

In ogni caso, proseguono le Linee guida, tutte le somme pagate a titolo di compensazione per violazione delle previsioni contrattuali ovvero che comunque abbiano una funzione *lato sensu* punitiva nei confronti della parte che non adempia le proprie obbligazioni contrattuali, non ricadono nell'ambito di applicazione dell'IVA in quanto non costituiscono remunerazione a fronte della fornitura di un servizio.⁴²

Inoltre, sempre in sede di 34° incontro, la maggioranza delle delegazioni facenti parte del Comitato IVA aveva anche ritenuto che la commissione d'intermediazione dovesse essere tassata nel luogo di stabilimento del *club* acquirente, in accordo all'art. 9 para. 2) lett. e) primo o sesto trattino Direttiva n. 388/1977.⁴³

Tali previsioni sono oggi contenute negli artt. 44 e ss. gg. della Direttiva IVA, così come modificata dalla Direttiva n. 8/2008.⁴⁴

IVA». 2. Il comitato IVA si compone di rappresentanti degli Stati membri e della Commissione. Il comitato è presieduto da un rappresentante della Commissione. Il segretariato del comitato è assicurato dai servizi della Commissione. 3. Il comitato IVA stabilisce il proprio regolamento interno. 4. Oltre alle questioni oggetto della consultazione in virtù della presente direttiva, il comitato IVA prende in esame i problemi sollevati dal presidente, sia su iniziativa di quest'ultimo, sia su richiesta del rappresentante di uno Stato membro, concernenti l'applicazione delle disposizioni comunitarie in materia di IVA”.

⁴¹ *Guidelines Resulting from Meetings of the Vat Committee up until 6 June 2019*, 63, in <https://ec.europa.eu>. Cfr. anche: *VAT Committee – Guidelines 1977-2008*, In *International VAT Monitor*, Vol. 19, n. 6, 1 dicembre 2008, ove è solo presente quanto rilevato da tutte le delegazioni.

⁴² Di seguito si riporta il testo in originale: “*Transfers of football players. All the delegations took the view that the fee paid when a footballer was transferred from one club to another was the consideration for a supply of services within the meaning of Art. 2 of the Sixth Directive and should be subject to tax. However, sums paid as compensation for breach of contract and to penalize the failure to fulfill an obligation by one of the parties did not fall within the scope of VAT as they were not a consideration for services supplied*”.

⁴³ Tale era il testo dell'art. 9 par. 2) lett. e) primo o sesto trattino Direttiva n. 388/1977: “[...] il luogo delle seguenti prestazioni di servizi, rese a destinatari stabiliti fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità, ma fuori del paese del prestatore, è quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile per il quale si è avuta la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o di tale centro d'attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale: – cessioni e concessioni di diritti d'autore, brevetti, diritti di licenza, marchi di fabbrica e di commercio e altri diritti analoghi; [...] – messa a disposizione di personale; [...]”.

⁴⁴ Direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, “che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi”, in *GUCE L 44* del 20.2.2008.

In particolare, l'art. 44 della Direttiva IVA dispone che: *“Il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo dell'indirizzo permanente o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione.”*. Mentre l'art. 46 Direttiva IVA recita: *“Il luogo delle prestazioni di servizi rese a persone che non sono soggetti passivi da un intermediario che agisce in nome e per conto altrui è il luogo in cui viene effettuata l'operazione principale in conformità della presente direttiva”*.

Da ultimo, gli artt. 53 e 54 Direttiva IVA, dedicati alle prestazioni di servizi, *inter alia* sportivi, dispongono, rispettivamente, come (art. 53): *“Il luogo delle prestazioni di servizi per l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, quali fiere ed esposizioni, e servizi accessori connessi con l'accesso prestati a un soggetto passivo è il luogo in cui tali manifestazioni si svolgono effettivamente”*; (art. 54): *“Il luogo delle prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, quali fiere ed esposizioni, ivi compresi i servizi prestati dall'organizzatore di tali attività, nonché i servizi accessori prestati a una persona che non è soggetto passivo è il luogo in cui tali attività si svolgono effettivamente. Il luogo delle prestazioni dei seguenti servizi a una persona che non è soggetto passivo è il luogo in cui le prestazioni sono materialmente eseguite: a) attività accessorie ai trasporti quali operazioni di carico, scarico, movimentazione e affini; b) perizie e lavori relativi a beni mobili materiali”*.

Le conclusioni adottate dal Comitato IVA in materia di tassazione delle commissioni sul trasferimento di calciatori professionisti in sede di 34° incontro sono state, poi, confermate durante il 52° incontro del 28-29 maggio 1997, sebbene non più all'unanimità ma a larga maggioranza delle delegazioni. Nel merito, si ribadiva come le commissioni sul trasferimento dovessero essere tassate in accordo all'art. 9 para. 2) lett. e) Direttiva 388/1977 nel Paese ove l'acquirente aveva stabilito la propria impresa, ovvero una sede alla quale il servizio in oggetto era stato fornito.⁴⁵

Successivamente, in sede di 53° incontro, il Comitato IVA ha preso in esame il tema del pagamento delle somme dovute a titolo di indennità di formazione e contributi di solidarietà e la loro assoggettabilità IVA.

⁴⁵ VAT Committee, *Guidelines resulting from the 52nd Meeting of 28-29 May 1997 XXI/97/1.566 - Document XXI/96/507 - Working Paper N. 212 Rev. 1*, in *Guidelines Resulting from Meetings of the Vat Committee up until 6 June 2019*, 81.

In tale sede, un'ampia maggioranza di delegazioni nazionali aveva ritenuto come il pagamento dovuto da una società sportiva a un'altra, perché previsto per legge o norma regolamentare o associativa e funzionale a compensare le spese in cui la seconda società sia intercorsa per la preparazione e l'allenamento dell'atleta, debba configurarsi quale fornitura di servizi, pertanto soggetta all'apposizione dell'IVA, anche nel caso in cui il *club* originario non vanti più alcun diritto sull'atleta.⁴⁶

Da ultimo, in sede di 54° incontro, il Comitato IVA, all'unanimità, aveva deliberato che l'assegnazione dei diritti di trasmissione televisiva delle partite di calcio da parte di enti stabiliti in Paesi terzi costituisca un'attività economica e, pertanto, tassabile nel luogo di residenza del consumatore, in accordo all'art. 9 para. 2 lett. e) primo trattino Direttiva n. 388/1977.⁴⁷

Non pare che il Comitato IVA abbia trattato, successivamente al 54° incontro, nuovamente il tema della tassazione delle commissioni dovute in favore dell'agente in ragione dell'attività prestata a titolo di intermediazione.

6. *Il regime fiscale dell'agente sportivo in Italia*

Per quanto attiene all'Italia, deve, anzitutto, evidenziarsi quanto segue.

A norma dell'art. 2 TUIR, l'imposta sul reddito delle persone fisiche è dovuta da coloro i quali, residenti o non residenti, possiedano redditi in denaro o in natura – indicati dall'art. 6 TUIR – tra i quali sono ricompresi, *inter alia*, i redditi d'impresa e quelli da lavoro autonomo, i quali, valendo il luogo di svolgimento dell'attività, si considerano prodotti in Italia se le attività da cui derivano sono ivi svolte.

Per quanto attiene specificatamente ai soggetti non residenti, a norma degli artt. 23 c. 1 lett. d) e 165 TUIR, ai fini degli obblighi d'imposta, si considerano prodotti all'estero ovvero in Italia i redditi da lavoro autonomo derivanti da attività che siano esercitate, rispettivamente, all'estero o in Italia.

Pertanto, con riferimento ai redditi da lavoro autonomo, il regime fiscale italiano è disciplinato come segue:

a) redditi prodotti in Italia dal residente in Italia. Vigè il principio di imposizione personale (e cioè della tassazione nel luogo di residenza del soggetto

⁴⁶ VAT Committee, *Guidelines resulting from the 53rd Meeting of 4-5 November 1997 XXI/97/2.454 - Document XXI/97/1.687 - Working Paper N. 241*, in *ibidem*, 83.

⁴⁷ VAT Committee, *Guidelines resulting from the 54th Meeting of 16-18 February 1998 XXI/98/881 - Document XXI/97/1.864 - Working Paper No 244*, in *ibidem*, 84. Cfr. anche M. COCCIA, *Diritti televisivi sugli eventi sportivi e concorrenza*, in *Mercato concorrenza regole*, 1999, fasc. 3, 519-548; M. COCCIA, *Lo sport in TV e il diritto antitrust*, in *Rivista di diritto sportivo*, 1999, 297-334; M. COCCIA, *Disciplina della concorrenza. Mercato dei diritti televisivi relativamente a eventi sportivi*, in *Rivista di diritto sportivo*, 2000, 312-313; S. BASTIANON, *Calcio, diritti audiovisivi e il mantra della "competitive balance"*, in *Mercato concorrenza regole*, 2013, 325-331.

produttore di reddito), già proprio della maggior parte dei sistemi tributari dei Paesi fondatori della Comunità Economica Europea;⁴⁸

b) redditi prodotti all'estero dal residente in Italia. Fatto salvo l'obbligo di dichiarazione all'Autorità fiscale italiana dei redditi prodotti all'estero, questi ultimi, come sopra osservato, sono tassati nel Paese estero di produzione, con l'attribuzione di un credito d'imposta in Italia, proporzionalmente riducibile in base alla quota di reddito estero non concorrente alla formazione del reddito imponibile complessivo. Ciò fatto salvo quanto eventualmente previsto dalle relative disposizioni della Convenzione contro la doppia imposizione stipulata tra l'Italia e il Paese terzo ove il reddito è stato prodotto e salvo che detto Paese non rientri tra i c.d. "Paesi *Black-list*" di cui al Decreto del Ministro delle Finanze 4 maggio 1999 (così come modificato dal Decreto Ministeriale del 12 febbraio 2014) "*relativo all'individuazione di Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato*".⁴⁹ In tale ultimo caso, infatti, con riferimento al cittadino italiano che abbia trasferito la propria residenza in uno dei c.d. "Paesi *Black-list*", i redditi prodotti saranno soggetti ad imposizione fiscale in Italia, in applicazione del principio, che opera *juris et de jure*, di presunzione di residenza in Italia a norma dell'art. 2 c. 2 bis TUIR (con conseguente imposizione fiscale in Italia, come specificato dal Preambolo del Decreto), superabile solo dalla dimostrazione (da parte del contribuente) della sussistenza di un più stretto collegamento nell'abituale e preminente gestione dei propri interessi di vita ed economico patrimoniali nel Paese ove è stata stabilita la residenza anagrafica;⁵⁰

c) redditi prodotti in Italia dal soggetto non residente: a norma dell'art. 24 TUIR, il reddito prodotto in Italia è assoggettato ad imposizione analogamente ai residenti.

Pertanto, nel caso in cui l'agente (residente o meno in Italia) abbia eseguito la propria prestazione professionale in Italia, le commissioni sul trasferimento di un atleta percepite dall'agente saranno soggette ad imposizione fiscale italiana. Mentre le prestazioni professionali eseguite all'estero dall'agente residente in Italia saranno soggette ad imposizione fiscale in Italia o tramite credito d'imposta (e fatto salvo quanto eventualmente previsto nella specifica Convenzione contro la doppia

⁴⁸ G. STAMMATI, Commento art. 99, in R. Quadri, R. Monaco, A. Trabucchi (a cura di), *Commentario CEE*, Milano, 1965.

⁴⁹ Decreto del Ministro delle Finanze 4 maggio 1999 "*individuazione di Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato*", pubblicato in G.U. del 10 maggio 1999, n. 107. Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 12 febbraio 2014 "*modifiche al Decreto 4 maggio 1999, relativo all'individuazione di Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato*", pubblicato in G.U. del 24 febbraio 2014, n. 45.

⁵⁰ Si veda M. TENORE, *Italy: International transfers of professional football players*, in *Global Sports Law & Taxation Reports*, vol. 8 - 4, December 2017, 30. Con riferimento all'imposizione fiscale delle commissioni percepite dagli agenti nei Paesi Bassi e in Turchia, cfr. C. GOOSEN - W. NAN, *The Netherlands: International transfers of professional football players*, in *ibidem*, 32; E. SIRINE - M. ABUT, *Turkey: International transfers of professional football players*, in *ibidem*, 36.

imposizione) o tramite imposizione diretta nel caso in cui il Paese estero in questione rientri nella c.d. “*Black List*”.⁵¹

Con riferimento all’applicazione dell’imposta sul valore aggiunto in Italia si osserva, anzitutto, come, ex art. 1 Legge IVA, tale imposta si applichi, *inter alia*, alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell’esercizio di imprese o nell’esercizio di arti e professioni e cioè di qualsiasi attività di lavoro autonomo che sia esercitata abitualmente, sebbene non esclusivamente.⁵² Inoltre, a norma dell’art. 3 Legge IVA, essa è dovuta per le prestazioni di servizi effettuate sulla base di contratti sia di mandato sia di mediazione. Per l’effetto, in tale contesto, non assume rilievo preminente la natura giuridica del contratto stipulato tra agente e atleta (comunque generalmente ricondotto al paradigma negoziale del contratto di mandato) ai fini dell’assoggettabilità all’IVA dell’attività svolta dall’agente/intermediario.⁵³

Tanto rilevato, deve inoltre osservarsi come gli artt. 9 e 10 Legge IVA (del pari a quanto in merito previsto nel Titolo IX della Direttiva IVA) non ricomprendano le commissioni di intermediazione, comunque denominate e dovute

⁵¹ Sebbene ferma all’esame della Commissione Finanze (VI) in sede referente dal 11 maggio 2017 e – ad oggi – non più oggetto di discussione parlamentare, appare opportuno richiamare la proposta di legge 14 marzo 2017 presentata alla Camera dei Deputati (XVII Legislatura) C. 4365, M. BERNARDO: “*Modifiche al testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, concernenti la deducibilità dei compensi per intermediazione corrisposti dalle società sportive professionistiche agli effetti dell’imposta sui redditi e dell’imposta regionale sulle attività produttive*”, disponibile sul sito internet <https://www.camera.it/leg17/126?tab=1&leg=17&idDocumento=4365&sede=&tipo=>. Tra gli elementi più rilevanti della proposta vi era la previsione in accordo alla quale le società sportive professionistiche potevano porre interamente in deduzione (ai fini IRAP e IRES) i costi sostenuti per tutte le “[...] prestazioni di intermediazione, assistenza e consulenza contrattuale [...]” (art. 1), oltre che il costo del lavoro dell’atleta il cui contratto con la società sia di almeno quattro anni (art. 2).

⁵² M. INTERDONATO, *Gli esercenti arti e professioni*, in F. Tesaurò (a cura di) *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario - imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, 163-178.

⁵³ Il contratto di mediazione (artt. 1754 ss. gg. c.c.) ha ad oggetto un singolo affare consistente in un’attività materiale e il mediatore - che è soggetto terzo rispetto alle parti - ha diritto alla provvigione solo nel caso in cui l’affare si concluda grazie al proprio intervento. Invece, con il contratto di mandato (artt. 1703 ss. gg. c.c.) una parte si obbliga a compiere uno o più atti giuridici per conto dell’altra. L’incarico di mandato può essere conferito al mandatario dal mandante con o senza il potere di agire in proprio nome (rappresentanza). Da ultimo, il contratto di agenzia (artt. 1742 ss. gg. c.c.) ha ad oggetto una serie indefinita di affari comportanti un’attività giuridica e l’agente - che svolge la propria attività esclusivamente in favore del preponente - ha diritto al compenso anche per gli affari conclusi dal solo preponente nella zona a lui riservata. In ordine all’analisi dei contratti di mediazione, mandato e agenzia, cfr. Cass., nn. 1916/1993 e 24333/2008; R. BALDI e A. VENEZIA, *Il contratto di agenzia*, Milano, 2008; R. BALDI e A. VENEZIA, *Il contratto di agenzia. La concessione di vendita. Il franchising*, Milano, 2015, 563-564; V. ACHILLI, M.T. CARACCIOLLO, M. CISTARO, D. FRISANI, A. I. NATALI, L.C. NATALI e P. J. NATALI, *Il contratto di agenzia*, in G. Cassano (a cura di), *I contratti di distribuzione. Agenzia, mediazione, promozione finanziaria, concessione di vendita, franchising*, Milano, 2006, 137-400, in particolare cfr. pag. 187.

in ragione di contratti di mediazione o di mandato, tra le prestazioni di servizi internazionali non assoggettate all'IVA.⁵⁴

A norma dell'art. 7ter c. 1 Legge IVA, *“Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato: a) quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato; b) quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato”*. Pertanto, indipendentemente dalla residenza dell'agente, in Italia o all'estero, saranno imponibili IVA in Italia le commissioni di intermediazione corrisposte all'agente da parte di un club ivi stabilito, a norma degli artt. 9 para. 1 Direttiva IVA e 7ter c. 2 lett. a) Legge IVA.⁵⁵ Saranno altresì imponibili IVA in Italia le commissioni di intermediazione percepite dall'agente da parte di un atleta sia nel caso in cui l'agente sia stabilito in Italia (art. 7ter c. 1 lett. b) Legge IVA), sia, in deroga, in ogni caso in cui le *“operazioni oggetto dell'intermediazione si considerano effettuate nel territorio dello Stato”*, ex art. 7sexies c. 1 lett. a) Legge IVA.

Quanto sopra, a condizione che il pagamento della commissione non si configuri quale accollo di pagamento da parte della società in favore dell'atleta (il quale avrebbe dovuto pagare direttamente l'agente) con conseguente indetraibilità dell'IVA da parte del club per difetto di inerenza⁵⁶ e, eventualmente, qualificazione della relativa fattura come *“soggettivamente inesistente”* e cioè come referente l'operazione sottesa a soggetti in tutto o in parte diversi da quelli che l'hanno posta in essere.⁵⁷

⁵⁴ L'art. 9 Legge IVA (rubricato *“Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali”*) dispone l'esenzione IVA per altre tipologie di servizi di intermediazione: *“Costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi Internazionali non imponibili: 1) i trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto; [...] 7) i servizi di intermediazione relativi a beni in importazione, in esportazione o in transito, a trasporti internazionali di persone o di beni, ai noleggi e alle locazioni di cui al n. 3), nonché quelli relativi ad operazioni effettuate fuori del territorio della Comunità; le cessioni di licenze all'esportazione; 7bis) i servizi di intermediazione resi in nome e per conto di agenzie di viaggio di cui all'articolo 74-ter, relativi a prestazioni eseguite fuori del territorio degli Stati membri della Comunità economica europea; [...]”*.

⁵⁵ Art. 9 para. 1 Direttiva IVA: *“Si considera “soggetto passivo” chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Si considera “attività economica” ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate [...]”*. Art. 7ter c. 2 lett. a) Legge IVA: *“[...] Ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad essi rese: a) i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni; le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività [...]”*.

⁵⁶ C. Cass., Sez. V, Sent. n. 7377 del 17 marzo 2020, con commento di E. A. PALMITESSA, *Il “principio dell'interesse prevalente” definisce l'imponibilità dei fringe benefits in capo al calciatore*, in Diritto24 - 04/2020 - Banca dati24, su www.bd24.ilsole24ore.com

⁵⁷ In merito, si noti come la qualificazione della fattura come *“soggettivamente inesistente”* potrebbe avere conseguenze anche sotto il profilo penale tributario nel caso in cui siano integrati tutti gli

Per inciso si rammenta come, per giurisprudenza costante della Corte Suprema di Cassazione, nel caso in cui “[...] sorga contestazione tra l’Erario e il contribuente circa l’effettivo svolgimento della prestazione descritta in fattura (tanto sulla questione della specificità descrittiva del documento contabile, quanto dell’effettivo svolgimento di quanto descritto) è sul contribuente che grava l’onere di provare l’effettiva esistenza delle operazioni contestate, senza peraltro che tale onere possa ritenersi assolto con l’esibizione della fattura ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati”.⁵⁸ Pertanto, ciò comporta che la società sportiva, anche ai fini della legittimità della detrazione dell’IVA esposta nella fattura emessa dall’agente nei propri confronti, avrà l’obbligo di dimostrare l’effettiva prestazione del servizio di intermediazione in proprio favore da parte dell’agente stesso.

Sarà del pari imponibile IVA in Italia la commissione di intermediazione versata dall’atleta in favore dell’agente quando quest’ultimo sia residente in Italia. Mentre, nel caso di residenza dell’agente fuori dal Territorio nazionale, in accordo alla normativa citata, la commissione di intermediazione versata dall’atleta a quest’ultimo non dovrà ritenersi imponibile IVA in Italia,⁵⁹ in virtù del superamento del principio di imposizione personale nel luogo di residenza del redditiero (sopra richiamato) nei rapporti *business to consumer* (b2c) ma non, come visto, nei rapporti *business to business* (b2b)⁶⁰ con riferimento ai quali vige il criterio della tassazione IVA nel Paese di destinazione della prestazione.⁶¹

Da ultimo si osserva come, nel caso in cui un *club* (soggetto passivo d’imposta), stabilito in uno Stato membro dell’Unione diverso da quello dell’agente, debba corrispondere a quest’ultimo la commissione di intermediazione per il

elementi costitutivi delle fattispecie di reato previste dal D.Lgs. 74/2000, eventualmente integrabili: dichiarazioni fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti (art. 2); emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8); indebita compensazione (art. 10quater).

⁵⁸ C. Cass., Sez. Tributaria Civile, Sent. n. 33040 del 16 dicembre 2019, punto n. 23 e giurisprudenza ivi citata.

⁵⁹ M. LOGOZZO, *La territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi generiche*, in *Corriere Tributario*, 2010 (12), 919-923.

⁶⁰ Con riferimento allo sviluppo del principio di imposizione IVA nel Paese di residenza del percipiente il reddito e nel Paese in cui ha luogo il consumo del bene, con riferimento alla libera circolazione delle merci e dei capitali, cfr. S. VAN CROMBRUGGE, *The Concept, History and Significance of European Tax Law (Private)*, in L. Hinnekes, P. Hinnekes (a cura di), *A Vision of Taxes Within and Outside European Borders*, 239-257, WoltersKluwer, Alphen aandenRijn, 2008, in particolare 242. Più in generale per quanto attiene allo sviluppo normativo del diritto tributario dell’UE con riferimento alle imposte indirette, in generale e all’IVA, in particolare, cfr. F. ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, in V. Ueckmar (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, Cedam, Padova, 2002, 781-844; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, Milano, 2010.

⁶¹ S. VAN THIEL, *The Future of the Principle of Non-Discrimination in the EU: Towards a Right to Most Favored Nation Treatment and a Prohibition of Double Burdens?*, in R. Avi-Yonah, J. Hines, M. Lang (a cura di), *Comparative Fiscal Federalism*, 331-400, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2007, in particolare 335-336.

trasferimento di un atleta (rapporto b2b), tale commissione non sarà imponibile IVA nello Stato di stabilimento del cedente (agente) la prestazione, bensì in quello del cessionario della prestazione di intermediazione e cioè il *club* (c.d. “inversione contabile” o “*reverse charge*”). Parimenti, ex art. 17 c. 2 Legge IVA, nel caso in cui il cessionario della prestazione di intermediazione (il *club*) sia stabilito in uno Stato membro dell'UE diverso dall'Italia (e non abbia ivi una stabile organizzazione), ma la prestazione dei servizi di intermediazione da parte dell'agente, stabilito in Italia, abbia ivi avuto luogo, si applicherà l'inversione contabile e l'obbligo tributario IVA graverà solo in capo al *club*.

Con riferimento all'aspetto da ultimo considerato, si deve sottolineare come nel caso in cui il *club*, stabilito in uno Stato membro dell'UE, crei in Italia (o, comunque, in uno Stato membro diverso da quello di stabilimento) una stabile organizzazione, solo quest'ultima potrà essere il centro di interessi cui le operazioni poste in essere in tale ultimo Paese saranno riferibili, con esclusione dell'impresa estera controllante.⁶² Pertanto, tutti i diritti e gli obblighi in materia di IVA saranno imputabili, in via esclusiva, alla stabile organizzazione, la quale, dotata di autonomia giuridica, applicherà l'IVA nel Paese di stabilimento, ex art. 17 c. 4 Legge IVA.

Con riguardo all'effettività dello stabilimento di una “stabile organizzazione” in altro Paese membro dell'Unione, alle restrizioni eventualmente imposte dal Paese di cui è nazionale la controllante e al concetto di “abuso del diritto dell'UE”, è necessario fare riferimento alla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Al riguardo, la Corte, con numerose pronunce,⁶³ ha affermato come dovessero ritenersi illegittime le normative fiscali antielusive emesse nel Paese della controllante, volte a imporre tasse ulteriori sulle imprese, che avessero una controllata in altro Paese dell'UE, laddove quest'ultima costituisse uno stabilimento effettivo finalizzato a porre in essere attività economiche nel Paese di stabilimento.⁶⁴

⁶² Con riferimento al controllo di più società sportive da parte di un unico soggetto, cfr. M. COCCIA, *Il controllo di più società sportive tra conflitto di interessi e diritto antitrust*, in *Rivista di diritto sportivo*, 2000, 23-52.

⁶³ In merito R. DE LA FERIA, S. VOGENAUER, (a cura di) *Prohibition of abuse of Law: a new general principle of EU law?* Hart Publishing, Oxford, 2011, in particolare ivi cfr.: P. FARMER, *Prohibition of Abuse of (European) Law: The Creation of a New General Principle of EU Law through Tax: A response*, 3-6; F. VANISTENDAEL, *Cadbury Schweppes and Abuse from an EU Tax Law Perspective*, 407-425, in particolare 417-420. Cfr. anche M. WATHELET, *Tax Sovereignty of the Member States and the European Court of Justice: New Trends or Confirmation*, in L. Hinnekes, P. Hinnekes (a cura di), *A Vision of Taxes Within and Outside European Borders*, 905-929, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2008; C. GARBARINO, A. TURINA, *Fiscalità diretta e interpretazione uniforme del diritto dell'Unione: rassegna di recenti approdi della Corte di giustizia*, in *Diritto Pubblico Comparato ed Europeo*, 2011, 495-507; P. PISTONE, *European Direct Tax Law: Quo Vadis?*, in L. Hinnekes, P. Hinnekes (a cura di), *A Vision of Taxes Within and Outside European Borders*, 713-728, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2008.

⁶⁴ Corte di Giustizia, Sentenza del 21 febbraio 2006, Causa C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd c/ Commissioners of Customs & Excise.*, ECLI:EU:C:2006:121.

Di conseguenza, gli Stati membri erano legittimati a imporre sanzioni o restrizioni solo nel caso in cui il contribuente (la controllante) non avesse genuinamente stabilito un'attività economica bensì solamente una succursale artificiale, allo scopo esclusivo⁶⁵ di eludere le norme fiscali e tributarie ovvero con lo scopo principale di ottenere un vantaggio fiscale.⁶⁶

Pertanto, ai fini dell'imponibilità IVA della commissione per l'attività di intermediazione svolta dall'agente sportivo, è necessario valutare non solo lo Stato di stabilimento (la residenza) dell'agente, dell'atleta e del *club*, ma anche la natura giuridica di tale stabilimento, in accordo alla normativa nazionale e dell'UE.

7. Conclusione

La riforma del regolamento FIFA sull'attività di intermediazione introdotta nel 2015 ha mancato i propri obiettivi, creando difficoltà interpretative ed applicative della normativa con conseguenti distorsioni sul mercato europeo.

A dispetto di un mercato unico integrato di beni, servizi e persone, la significativa discrezionalità lasciata alle associazioni nazionali di categoria ha prodotto un mercato – volta per volta – diversificato in applicazione di normative nazionali differenti.

La combinazione del disposto FIFA e della limitata competenza UE in materia fiscale ha alimentato, poi, l'opacità delle transazioni, con la possibilità di incentivare gli agenti a concludere trattative con *club* situati in Stati che offrono un trattamento fiscale più vantaggioso rispetto ad altri.

A ciò si aggiunga che le prassi del doppio mandato e dello *shifting* possono consentire che l'agente/intermediario orienti (anche fiscalmente) tanto gli interessi delle società di provenienza e di destinazione quanto quelli del calciatore, eventualmente considerando anche il proprio interesse e, quindi, antepoendolo a quello delle parti in causa, con sempre maggiori conflitti di interesse ai quali *club* e atleta saranno sempre più esposti.

In questo quadro, si auspica che la riforma FIFA in via di elaborazione offra concreti strumenti operativi per assicurare trasparenza contrattuale e correttezza professionale, meglio definendo la figura dell'agente/intermediario, il suo ruolo di rappresentante o di mediatore e la sua complessiva attività, ivi compresi i servizi correlati alle operazioni di trasferimento, garantendo, per l'effetto, quell'uniformità di prassi ed omogeneità di strumenti contrattuali che sono necessari per un mercato interno effettivamente integrato.

Tali considerazioni si inseriscono nel più ampio dibattito sulle competenze dell'UE e l'autonomia del sistema sportivo e su una maggiore attenzione ad un mercato più trasparente la cui regolazione – non più differibile – da parte

⁶⁵ Corte di Giustizia, Sentenza del 12 settembre 2006, Causa C-196/04, *Cadbury Schweppes plc e Cadbury Schweppes Overseas c/ Commissioners of Inland Revenue...*, ECLI:EU:C:2006:544.

⁶⁶ Corte di Giustizia, Sentenza del 21 febbraio 2008, Causa C-425/06, *Ministero dell'Economia e delle Finanze c/ Part Service Srl...*, ECLI:EU:C:2008:108.

della FIFA consentirebbe anche di contenere le diversamente inevitabili ingerenze esterne.

Pur dovendo prendere atto della limitata competenza in materia fiscale dell'Unione europea, tuttavia deve evidenziarsi come l'art. 113 TFUE preveda esplicitamente che gli Stati membri (in sede di Consiglio e all'unanimità) possano adottare disposizioni di armonizzazione delle imposte indirette per garantire l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno.

Pertanto, si ritiene che i Paesi membri dell'UE avrebbero potuto dedicare maggiore attenzione alla disciplina dell'imponibilità IVA alle prestazioni di servizi di intermediazione e di mediazione intracomunitaria, oggetto del presente contributo, tanto nella Direttiva IVA, quanto nel Regolamento di esecuzione n. 282/2011.⁶⁷

Ciò, a maggior ragione, poiché il preambolo n. 24 di tale secondo atto specificatamente afferma la necessità di *“definire chiaramente il luogo della prestazione di tali servizi ai fini di una maggiore certezza del diritto”* anche con riferimento ai servizi di intermediazione prestati nei confronti di chi non sia soggetto passivo d'imposta. Tuttavia, non pare che le premesse dettate dal preambolo citato siano state, poi, concretizzate dalle previsioni normative del Regolamento, in particolare dall'art. 30.⁶⁸

Inoltre, si ritiene che, se fosse stato pienamente portato a termine l'obiettivo indicato nel preambolo citato, si sarebbe raggiunto lo scopo di una maggior certezza del diritto anche con riferimento alla determinazione della natura giuridica dell'agente/intermediario e dei suoi rapporti negoziali con gli atleti, i *club* o, a maggior ragione, entrambi; qualificando i contratti stipulati dall'agente o come contratti di mandato (con o senza rappresentanza) o come contratti di mediazione ovvero ancora come contratti aventi natura complessa. Ciò indipendentemente dal fatto che siano imponibili IVA le remunerazioni percepite in esecuzione di contratti sia di mediazione sia di mandato.

Infatti, è solo con l'esatta qualificazione giuridica della figura dell'agente che è possibile:

a) identificare i soggetti tenuti al pagamento della commissione in favore dell'agente/intermediario e di individuare su chi tra essi gravi l'obbligo tributario

⁶⁷ Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011 recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, in Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea GU L 77 del 23 marzo 2011.

⁶⁸ Art. 30 Regolamento n. 282/2011: *“Le prestazioni di servizi degli intermediari di cui all'articolo 46 della direttiva 2006/112/CE comprendono le prestazioni di servizi degli intermediari che agiscono in nome e per conto del destinatario delle prestazioni intermedie e le prestazioni di servizi rese da intermediari che agiscono in nome e per conto del prestatore delle prestazioni intermedie”*. Per inciso si rappresenta come manchi completamente alcun riferimento al tema in oggetto anche nel più recente atto di modifica della Direttiva IVA: Direttiva (UE) 2020/285 del Consiglio del 18 febbraio 2020 che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda il regime speciale per le piccole imprese e il regolamento (UE) n. 904/2010 per quanto riguarda la cooperazione amministrativa e lo scambio di informazioni allo scopo di verificare la corretta applicazione del regime speciale per le piccole imprese, in Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea GU L 62 del 2 marzo 2020.

dipendente dal pagamento della medesima, con riflessi sui principi di proporzionalità e neutralità dell'IVA;

b) ritenere la doverosità sia della commissione sia della relativa IVA, tanto nel caso in cui le trattative tra l'agente (rappresentante dell'atleta o del *club* ovvero di ambedue) e il *club* si perfezionino con il trasferimento del calciatore quanto – come nel caso della mediazione – l'agente si limiti a mettere in contatto le parti.

Ciò, anche al fine di poter compiutamente identificare se l'attività di intermediazione (o mediazione) posta in essere dall'agente sportivo costituisca una singola prestazione di servizi, con conseguente imponibilità di un'unica aliquota IVA, ovvero se sia composta da una serie di atti ed elementi (non meramente ancillari o comunque strettamente connessi a una prestazione principale), i quali devono essere complessivamente considerati per determinare se l'attività dell'agente comporti, a fini IVA, un'unica prestazione di servizi ovvero due o più prestazioni distinte.⁶⁹

Alla luce di quanto osservato, può concludersi che le incertezze normative e i dubbi applicativi, brevemente indicati nel presente contributo, non possono che favorire l'elusione della normativa associativa regolamentare in generale e di quella fiscale dell'UE in particolare.

⁶⁹ In merito, cfr. Corte di Giustizia, Sentenza del 18 gennaio 2018, Causa C-463/16, *Stadion Amsterdam CV c/ Staatssecretaris van Financiën.*, ECLI:EU:C:2018:22 e ivi giurisprudenza citata *sub* n. 21-23.