

Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori
Autonomi ed Enti non Commerciali
Settore Consulenza
Ufficio Consulenza imposte dirette e della
fiscaltà degli Enti del Terzo settore

COMITATO OLIMPICO
NAZIONALE ITALIANO
LARGO LAURO DE BOSIS 15
00135 ROMA

PEC: presidente@cert.coni.it

OGGETTO: *Consulenza giuridica n. 956-13/2024*
COMITATO OLIMPICO NAZIONALE ITALIANO
Codice Fiscale 01405170588 – P. Iva 00993181007
Istanza presentata il 23/02/2024

Con la richiesta di consulenza giuridica in oggetto è stato posto il seguente

QUESITO

Il Comitato Olimpico Nazionale Italiano (di seguito “CONI” o “Istante”) richiede chiarimenti in ordine all’applicazione di talune disposizioni introdotte dal decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36 (di seguito anche “*decreto legislativo*”), di riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché di lavoro sportivo, al fine di fornire indicazioni al riguardo agli enti sportivi.

In particolare, il CONI pone i seguenti quesiti.

1. Visto il disposto di cui all’articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e considerato che l’articolo 36, comma 6, del *decreto legislativo* dispone, al primo periodo, che «*I compensi di lavoro sportivo nell'area del dilettantismo non costituiscono base imponibile ai fini fiscali fino*

all'importo complessivo annuo di euro 15.000,00» se, in caso di compensi corrisposti al lavoratore sportivo dell'area del dilettantismo che svolge prestazioni regolate da contratti di lavoro autonomo, la ritenuta di cui all'articolo 25 del d.P.R. n. 600 del 1973 deve essere applicata agli importi che eccedono la somma di 15.000 euro.

2. Vista la citata disposizione di cui all'articolo 36, comma 6, del *decreto legislativo*, come si applica la soglia di non imponibilità in caso di lavoratori sportivi che conseguono redditi di lavoro autonomo abituale e occasionale, e per coloro che accedono al regime c.d. forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

3. Visto il comma 57 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014 e considerato che dal 1° luglio 2023 è applicabile ai rapporti di lavoro sportivo la disciplina prevista dal *decreto legislativo*, come devono essere valutate le cause ostative di accesso al regime c.d. *forfetario* per il lavoratore sportivo autonomo che intende applicare il regime medesimo a partire dal periodo di imposta 2024.

4. Con riferimento all'articolo 36, comma 6-*quater*, del *decreto legislativo* che contiene la disciplina dei premi correlati alle manifestazioni sportive, operando un rinvio all'articolo 30, secondo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973:

i) se i “*premi di risultato*”, ovvero specifici premi per i risultati sportivi raggiunti, previsti dai contratti di lavoro sportivo degli atleti o tecnici sono da assoggettare a ritenuta a titolo di imposta ai sensi dell'articolo 30, secondo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973;

ii) qual è la rilevanza reddituale dei premi corrisposti alla “*società sportiva*” di appartenenza del lavoratore sportivo;

iii) qual è il regime di tassazione dei premi erogati dalle Federazioni sportive di riferimento al lavoratore sportivo dell'area del professionismo (dunque legati da contratti di lavoro con società sportive del professionismo) che vengono convocati nelle rappresentative nazionali dalle Federazioni medesime;

iv) se le ritenute operate sui premi di cui all'articolo 36, comma 6-*quater*, debbano essere certificate dall'ente erogatore, ovvero se debbano essere esclusivamente riportate in un'apposita sezione del modello 770.

5. Sempre con riferimento al già citato articolo 36, comma 6, del *decreto legislativo* che, al secondo periodo, dispone sulla non rilevanza ai fini Irap dei singoli compensi per i collaboratori coordinati e continuativi nell'area del dilettantismo inferiori all'importo annuo di 85.000 euro, se l'applicazione della norma comporta che ciascun singolo compenso corrisposto a collaboratori coordinati e continuativi dell'area del dilettantismo, rileva, ai fini della determinazione della base imponibile Irap degli enti eroganti, esclusivamente per l'importo che eguaglia o eccede 85.000 euro.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riguardo ai diversi quesiti posti il CONI propone le seguenti soluzioni interpretative.

1. in caso di redditi di lavoro autonomo corrisposti a lavoratori sportivi dell'area del dilettantismo, la ritenuta di cui all'articolo 25 del d.P.R. n. 600 del 1973 deve essere applicata esclusivamente sull'importo che eccede la soglia di 15.000 euro. Resta fermo che il percipiente deve autocertificare all'atto del pagamento che l'importo percepito non supera la soglia di esenzione;

2. in caso di reddito di lavoro autonomo, i compensi da considerare sono quelli complessivi, al netto di quelli non imponibili ai sensi dell'articolo 36, comma 6, del decreto legislativo n. 36 del 2021. Da tali compensi netti devono essere dedotte le spese o operate le deduzioni forfetarie. Analogamente, in caso di accesso al regime c.d. forfetario per i lavoratori sportivi autonomi dell'area del dilettantismo, rilevano come compensi cui applicare il coefficiente di redditività esclusivamente quelli che eccedono la soglia di 15.000 euro;

3. ai fini dell'accesso al regime *forfetario* a far data dal 1° gennaio 2024, e in particolare ai fini di valutare la presenza di cause ostative all'accesso al regime, vanno valutati esclusivamente i rapporti di lavoro sportivo iniziati a far data dal 1° luglio 2023. Non vanno valutati, di contro, i rapporti precedenti al 1° luglio 2023, che non erano qualificabili come rapporti di lavoro e facevano emergere esclusivamente redditi diversi per il percipiente, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera *m*), del Tuir, nella versione vigente fino al 1° luglio 2023;

4. (i) La disciplina dei premi di cui all'articolo 36, comma 6, del decreto legislativo, che rinvia all'articolo 30, secondo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, è applicabile anche ai “*premi di risultato*”, ovvero a specifici premi per i risultati sportivi raggiunti, previsti dai contratti di lavoro sportivo degli atleti o tecnici.

(ii) Inoltre, i premi non corrisposti a singoli sportivi ma collettivamente alla “*società sportiva*” di appartenenza non rilevano ai fini reddituali per i percipienti.

(iii) Infine, rientrano tra i premi di cui al citato comma 6 dell'articolo 36 anche quelli corrisposti agli sportivi del mondo del professionismo (dunque legati da contratti di lavoro con società sportive del professionismo) che vengono convocati nelle rappresentative nazionali dalle Federazioni medesime. Va considerato, infatti, che gli atleti e i tecnici del settore del professionismo possono operare in due distinti ambiti, quello proprio del professionismo (quando svolgono attività nell'ambito del contratto di lavoro stipulato con la società sportiva del professionismo), e quello del dilettantismo, quando rispondono alle convocazioni delle squadre nazionali e partecipano con le dette squadre a competizioni sportive. In tale ipotesi, infatti, considerato che le squadre nazionali rientrano, in ogni caso, nel settore dilettantistico delle Federazioni, gli atleti e i tecnici operano quali tesserati federali che svolgono attività rientranti nell'ambito del dilettantismo, a prescindere dal fatto che la Federazione sportiva di riferimento abbia istituito, o meno, l'ambito del professionismo.

(iv) Le ritenute operate sui premi di cui all'articolo 36, comma 6-*quater*, non sono soggette a obbligo di certificazione e devono essere solo riportate in un'apposita sezione del modello dichiarativo 770;

5. ai fini dell'Irap dovuta dai soggetti che erogano compensi nell'ambito del dilettantismo, ciascun singolo compenso corrisposto a collaboratori coordinati e continuativi dell'area del dilettantismo rilevi esclusivamente per l'importo che uguale o superiore 85.000 euro.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In attuazione della delega di cui all'articolo 5 della legge 8 agosto 2019, n. 86, è stato emanato il decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36, recante *«riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché di lavoro sportivo»* (di seguito, "decreto legislativo").

L'articolo 2, rubricato *«Definizioni»*, qualifica, al comma 1, lettera *dd*), il *«lavoratore sportivo»* come *«l'atleta, l'allenatore, l'istruttore, il direttore tecnico, il direttore sportivo, il preparatore atletico e il direttore di gara e ogni altro tesserato che, senza alcuna distinzione di genere e indipendentemente dal settore professionistico o dilettantistico, esercitano l'attività sportiva verso un corrispettivo nei termini indicati dall'articolo 25»*.

La successiva lettera *hh*) definisce il *«settore dilettantistico»* come *«il settore di una Federazione Sportiva Nazionale o Disciplina Sportiva Associata non qualificato come professionistico»*, e la lettera *ll*) definisce il *«settore professionistico»* come *«il settore qualificato come professionistico dalla rispettiva Federazione Sportiva Nazionale o Disciplina Sportiva Associata»*.

L'articolo 3, comma 2, lettera *h*), individua tra gli obiettivi dell'intervento di riforma quello di *«introdurre una disciplina organica del rapporto di lavoro sportivo, a tutela della dignità dei lavoratori e rispettosa della specificità dello sport»*.

L'articolo 25 del *decreto legislativo*, rubricato «*Lavoratore sportivo*», reca la definizione di *lavoratore sportivo* prevedendo, al comma 1, che «*È lavoratore sportivo l'atleta, l'allenatore, l'istruttore, il direttore tecnico, il direttore sportivo, il preparatore atletico e il direttore di gara che, senza alcuna distinzione di genere e indipendentemente dal settore professionistico o dilettantistico, esercita l'attività sportiva verso un corrispettivo a favore di un soggetto dell'ordinamento sportivo iscritto nel Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche, nonché a favore delle Federazioni sportive nazionali, delle Discipline sportive associate, degli Enti di promozione sportiva, delle associazioni benemerite, anche paralimpici, del CONI, del CIP e di Sport e salute S.p.a. o di altro soggetto tesserato. È lavoratore sportivo ogni altro tesserato, ai sensi dell'articolo 15, che svolge verso un corrispettivo a favore dei soggetti di cui al primo periodo le mansioni rientranti, sulla base dei regolamenti tecnici della singola disciplina sportiva, tra quelle necessarie per lo svolgimento di attività sportiva, con esclusione delle mansioni di carattere amministrativo-gestionale. Non sono lavoratori sportivi coloro che forniscono prestazioni nell'ambito di una professione la cui abilitazione professionale è rilasciata al di fuori dell'ordinamento sportivo e per il cui esercizio devono essere iscritti in appositi albi o elenchi tenuti dai rispettivi ordini professionali*».

Definito l'ambito del *lavoro sportivo*, il comma 2 dell'articolo 25 prevede che «*Ricorrendone i presupposti, l'attività di lavoro sportivo può costituire oggetto di un rapporto di lavoro subordinato o di un rapporto di lavoro autonomo, anche nella forma di collaborazioni coordinate e continuative ai sensi dell'articolo 409, comma 1, n. 3 del codice di procedura civile*».

Nell'ambito del delineato quadro normativo, dunque, il rapporto di lavoro sportivo, sia che si svolga nell'ambito del settore del dilettantismo che del professionismo, può essere regolato da contratti di lavoro subordinato, o di collaborazione coordinata e continuativa, oppure ancora da contratti che regolano un rapporto di lavoro autonomo.

Il successivo comma 5 dell'articolo 25, infine, regola il rapporto tra le disposizioni di carattere speciale previste, dal *decreto legislativo*, per il *lavoro sportivo* e quelle che regolano ordinariamente i rapporti di lavoro, prevedendo che *«Per tutto quanto non diversamente disciplinato dal presente decreto, ai rapporti di lavoro sportivo si applicano, in quanto compatibili, le norme di legge sui rapporti di lavoro nell'impresa, incluse quelle di carattere previdenziale e tributario»*.

Con riferimento al *lavoro sportivo* prestato nei settori professionistici, il successivo articolo 27 (rubricato *«Rapporto di lavoro sportivo nei settori professionistici»*) stabilisce, al comma 2, che il lavoro sportivo nell'ambito del professionismo prestato dagli atleti *«come attività principale, ovvero prevalente, e continuativa, si presume oggetto di contratto di lavoro subordinato»*.

Il successivo comma 3 del citato articolo 27 stabilisce che il lavoro sportivo *«costituisce oggetto di contratto di lavoro autonomo»* al ricorrere di *«almeno uno»* dei seguenti requisiti:

a) l'attività sia svolta nell'ambito di una singola manifestazione sportiva o di più manifestazioni tra loro collegate in un breve periodo di tempo;

b) lo sportivo non sia contrattualmente vincolato per ciò che riguarda la frequenza a sedute di preparazione o allenamento;

c) la prestazione che è oggetto del contratto, pur avendo carattere continuativo, non superi otto ore settimanali oppure cinque giorni ogni mese ovvero trenta giorni ogni anno».

Con riferimento al rapporto di lavoro sportivo nell'area del dilettantismo, invece, al ricorrere di alcuni specifici requisiti normativi, il rapporto di lavoro sportivo si presume sussistente nella forma contrattuale del lavoro autonomo e, più in particolare, nella forma di contratto di collaborazione coordinata e continuativa.

In particolare, l'articolo 28 del *decreto legislativo*, rubricato *«Rapporto di lavoro sportivo nell'area del dilettantismo»*, dispone che *«il lavoro sportivo si presume oggetto di contratto di lavoro autonomo, nella forma della collaborazione*

coordinata e continuativa», quando ricorrono, nei confronti del medesimo committente, i seguenti requisiti:

«a) la durata delle prestazioni oggetto del contratto, pur avendo carattere continuativo, non supera le ventiquattro ore settimanali, escluso il tempo dedicato alla partecipazione a manifestazioni sportive;

b) le prestazioni oggetto del contratto risultano coordinate sotto il profilo tecnico-sportivo, in osservanza dei regolamenti delle Federazioni sportive nazionali, delle Discipline sportive associate e degli Enti di promozione sportiva, anche paralimpici».

Con riguardo al trattamento ai fini fiscali del reddito del *lavoratore sportivo*, il *decreto legislativo* ha introdotto specifiche disposizioni applicabili ai redditi conseguiti dai lavoratori sportivi richiamando, «*Per tutto quanto non regolato dal presente decreto [...] l'applicazione delle norme del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*» (*cfr.* articolo 36, comma 2), e, dall'altro, introdotte delle modifiche al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir). Le disposizioni sono entrate in vigore il 1° luglio 2023 (*cfr.* articolo 51, comma 1).

Tra le modifiche al Tuir, per quanto di interesse, rileva l'eliminazione, dall'articolo 67, comma 1, lettera *m*), del riferimento ai compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche.

Visto che, come detto, il *lavoro sportivo* può essere esercitato nella forma di lavoro subordinato, lavoro autonomo o di collaborazione coordinata e continuativa, i redditi che ne derivano potranno corrispettivamente rientrare, sulla base dello specifico contratto di lavoro attivato (secondo la generale disciplina civilistica e la speciale normativa dettata dal *decreto legislativo*) nella categoria dei redditi di lavoro dipendente (ai sensi dell'articolo 49 del Tuir), o assimilati di lavoro dipendente (ai sensi dell'articolo 50 del Tuir), ovvero di lavoro autonomo.

Con riguardo a tale ultima categoria reddituale, va osservato che il decreto legislativo, nella formulazione originaria, ha introdotto, a decorrere dal 1° luglio 2023, una specifica disposizione all'articolo 53, comma 2, lettera *a*), del Tuir, identificando tra gli altri redditi di lavoro autonomo anche quelli *«derivanti dalle prestazioni sportive, oggetto di contratto diverso da quello di lavoro subordinato o da quello di collaborazione coordinata e continuativa, ai sensi del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36»*.

La predetta disposizione è stata successivamente abrogata, ad opera dell'articolo 3, comma 3, lettera *a*), del citato decreto-legge n. 71 del 2024, convertito con modificazioni dalla legge 29 luglio 2024, n. 196, in vigore dal 1° giugno 2024.

Tanto chiarito, va tenuto conto che, come sopra già richiamato, per il periodo dal 1° luglio 2023 al 31 maggio 2024, è stato vigente l'articolo 53, comma 2, lettera *a*), del Tuir, disposizione introdotta dal *decreto legislativo* che, ai fini fiscali, inseriva i redditi derivanti da lavoro sportivo oggetto di contratto di lavoro autonomo tra gli altri redditi di lavoro autonomo (c.d. assimilati di lavoro autonomo).

In proposito, va evidenziato che, nell'ambito della relazione illustrativa al disegno di legge di conversione del citato decreto-legge n. 71 del 2024 (cfr., AC 1902, XIX Legislatura, pagg. 3 e ss.) e, in particolare, in relazione al comma 2 dell'articolo 3 di detto decreto-legge che abroga l'articolo 53, comma 2, lettera *a*), del Tuir, è stato chiarito che *«Le scadenze in ambito tributario in capo, tra gli altri, ai lavoratori sportivi, rendono necessaria e urgente l'abrogazione della predetta disposizione del TUIR, in quanto la stessa risulta priva di coordinamento formale con il successivo articolo 54 dello stesso TUIR, in materia di modalità di calcolo del reddito. Nello specifico, nell'ambito della riforma del lavoro sportivo, l'articolo 51, comma 2, lettera b) introduceva una disposizione di inquadramento di alcune tipologie di redditi da lavoro sportivo, in materia di redditi da lavoro autonomo, in considerazione delle modifiche introdotte in ordine alla disciplina del lavoratore sportivo e alle relative modalità di svolgimento delle prestazioni, anche a seguito*

della nuova qualificazione dei relativi redditi, senza tuttavia, rinviare all'articolo 54 del TUIR, per determinarne la corretta modalità di calcolo del reddito, ai fini della dichiarazione dei redditi da lavoro autonomo. L'intervento si impone, pertanto, a fronte dell'esigenza di inquadrare fiscalmente le predette ipotesi di prestazioni di lavoro, fornendo al contribuente gli elementi e le informazioni relative al rapporto di lavoro, agli imponibili e agli elementi rilevanti ai fini della determinazione degli obblighi contributivi, in vista dell'imminente scadenza dei termini per la presentazione delle dichiarazioni e, conseguentemente, per procedere ai relativi calcoli».

Da tali considerazioni emerge che la modifica introdotta dall'articolo 3, comma 2, del decreto-legge n. 71 del 2024 incide anche sul periodo d'imposta 2023 vista la necessità di intervenire data dall'«immanente scadenza dei termini» (da intendersi quelle riferite al periodo d'imposta 2023, in scadenza nel 2024) e dall'assenza «di coordinamento formale» delle originarie previsioni del decreto legislativo n. 36 del 2021.

A ciò va aggiunto che la relazione tecnica allegata al richiamato disegno di legge, in merito alle modifiche introdotte dall'articolo 3 del decreto-legge n. 71 del 2024, evidenzia che «*Il comma 2 che interviene sull'articolo 53, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non produce nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica risolvendosi in un mero intervento di semplificazione della normativa fiscale e contributiva in materia di lavoro sportivo, volto ad evitare ambiguità interpretative riguardo agli aspetti legati, in particolare, alla determinazione del reddito da lavoro sportivo, nelle forme del lavoro autonomo*».

Pertanto, l'abrogazione dell'articolo 53, comma 2, lettera a), del Tuir prevista dall'articolo 3, comma 2, del decreto-legge n. 71 del 2024 nei termini sopra evidenziati (non producendo – peraltro – alcun nuovo o maggior onere per la finanza pubblica e, dunque, essendo neutra in termini di gettito erariale) conferma

indirettamente che, anche prima dell'entrata in vigore del decreto-legge n. 71 del 2024, i titolari di contratto di lavoro autonomo sportivo sono riconducibili tra i lavoratori autonomi i quali determinano il loro reddito imponibile ai sensi dell'articolo 54 e seguenti, del Tuir.

In generale, pertanto, il reddito del lavoratore sportivo titolare di contratto di lavoro autonomo rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 53 del Tuir.

In presenza del possesso dei relativi requisiti, inoltre, il lavoratore autonomo sportivo può accedere al regime *forfetario*, di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

Le disposizioni fiscali introdotte ex novo dal *decreto legislativo*, in materia di *lavoro sportivo*, sono contenute all'articolo 36, rubricato «*Trattamento tributario*».

In particolare, il comma 6 dispone che *«I compensi di lavoro sportivo nell'area del dilettantismo non costituiscono base imponibile ai fini fiscali fino all'importo complessivo annuo di euro 15.000,00. Tutti i singoli compensi per i collaboratori coordinati e continuativi nell'area del dilettantismo inferiori all'importo annuo di 85.000 euro non concorrono alla determinazione della base imponibile di cui agli articoli 10 e 11 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446»*.

Il successivo comma 6-bis dispone che *«Ai fini di quanto previsto al precedente comma 6, all'atto del pagamento il lavoratore sportivo rilascia autocertificazione attestante l'ammontare dei compensi percepiti per le prestazioni sportive dilettantistiche rese nell'anno solare»*.

In sostanza, il primo periodo del comma 6 stabilisce l'irrilevanza reddituale dei compensi fino a 15.000 euro percepiti dai lavoratori sportivi nell'ambito del dilettantismo. Considerato che la norma stabilisce che detti compensi *«non costituiscono base imponibile ai fini fiscali»*, l'esclusione dalla tassazione, fino *«all'importo complessivo annuo di euro 15.000,00»*, trova applicazione in sede di determinazione della base imponibile, indipendentemente dalla categoria reddituale nella quale si collocano i relativi compensi.

Inoltre, l'ammontare dell'importo escluso, in quanto complessivamente individuato, non va ragguagliato al periodo di lavoro nell'anno e, per la medesima ragione, in un anno d'imposta il lavoratore sportivo può fruire di un'unica soglia di esclusione, anche qualora abbia stipulato più contratti di *lavoro sportivo* durante l'anno.

In base a quanto previsto dal comma 6-*bis*, è richiesto che il *lavoratore sportivo* rilasci all'ente che eroga i compensi un'apposita autocertificazione relativa ai compensi per prestazioni sportive rese nell'anno solare.

Il secondo periodo del comma 6 dispone che «*Tutti i singoli compensi per i collaboratori coordinati e continuativi nell'area del dilettantismo inferiori all'importo annuo di 85.000 euro non concorrono alla determinazione della base imponibile di cui agli articoli 10 e 11 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446*», disciplinando in tal modo una specifica agevolazione ai fini dell'Irap per gli enti che erogano compensi ai collaboratori coordinati e continuativi nell'area del dilettantismo. Visto il dato letterale della previsione normativa, non rilevano ai fini Irap i singoli compensi di importo inferiore a 85.000 euro, mentre ciascun compenso di ammontare pari o superiore a detto importo rileva per intero ai fini della determinazione della base imponibile Irap dell'ente erogatore. La previsione non introduce, quindi, una “*franchigia*” da applicare ai singoli compensi di importo pari o superiore agli 85.000 euro.

Il comma 6-*quater* dell'articolo 36 stabilisce che «*Le somme versate a propri tesserati, in qualità di atleti e tecnici che operano nell'area del dilettantismo, a titolo di premio per i risultati ottenuti nelle competizioni sportive, anche a titolo di partecipazione a raduni, quali componenti delle squadre nazionali di disciplina nelle manifestazioni nazionali o internazionali, da parte di CONI, CIP, Federazioni sportive nazionali, Discipline sportive associate, Enti di promozione sportiva, Associazioni e società sportive dilettantistiche, sono inquadrare come premi ai sensi*

e per gli effetti dell'articolo 30, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600».

Le somme versate ad atleti e tecnici che operano nell'area del dilettantismo, a titolo di premio e per la partecipazione a raduni, pertanto, sono assoggettate alla ritenuta a titolo di imposta, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 30, secondo comma del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Tale ultima disposizione prevede, tra l'altro, che per i premi dei «*giuochi svolti in occasione di [...] competizioni sportive*» la ritenuta a titolo d'imposta è «*fissata al 20 per cento*».

L'ambito oggettivo della disposizione in esame è circoscritto ai premi conseguiti dai predetti soggetti in funzione della loro partecipazione a competizioni sportive, nonché per la sola partecipazione a raduni, quali componenti delle squadre nazionali di disciplina nelle manifestazioni nazionali o internazionali. In sostanza, la norma prevede che sono assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta non solo le somme conseguite a titolo di premi per la partecipazione a competizioni sportive nazionali o internazionali, ma anche quelle ricevute per la partecipazione a raduni, come componenti delle squadre nazionali di disciplina, a condizione che gli stessi raduni siano connessi alla preparazione delle predette manifestazioni nazionali e internazionali.

Dal punto di vista soggettivo, la disposizione identifica puntualmente i soggetti eroganti (CONI, CIP, Federazioni sportive nazionali, Discipline sportive associate, Enti di promozione sportiva, Associazioni e società sportive dilettantistiche) nonché i percettori dei premi soggetti alla ritenuta, ovvero gli atleti e tecnici che operano nell'area del dilettantismo.

Ciò che rileva, quindi, ai fini dell'applicazione della norma, è che le somme sopra richiamate siano erogate a beneficio di «atleti» e «tecnici» per attività comunque prestate nell'ambito del settore dilettantistico, definito, ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettera *hh*), del decreto legislativo, come «*il settore di una*

Federazione Sportiva Nazionale o Disciplina Sportiva Associata non qualificato come professionistico».

Ciò comporta che la disposizione di cui all'articolo 36, comma 6-*quater*, può trovare applicazione anche in relazione a somme che atleti e tecnici che ordinariamente lavorano nel settore del professionismo (in forza di contratti di lavoro stipulati con società sportive professionistiche) conseguono dalle Federazioni sportive per attività sportiva svolta nell'ambito del settore dilettantistico di dette Federazioni, ovviamente a condizione che detta attività sportiva rientri nell'ambito oggettivo sopra definito.

Visto l'esplicito riferimento, operato dal comma 6-*quater*, all'articolo 30, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, i soggetti che erogano somme di cui all'articolo 36, comma 6-*quater* del decreto legislativo sono tenuti ai medesimi obblighi di certificazione e dichiarazione applicabili ai soggetti che erogano i premi di cui al citato articolo 30.

Tanto premesso, con riguardo al quesito *sub* 1), si rileva che ai fini della fruizione dell'agevolazione di cui all'articolo 36, comma 6, del *decreto legislativo* (ovvero della non imponibilità per i lavoratori sportivi del dilettantismo dei compensi fino a 15.000 euro), il successivo comma 6-*bis* dispone che «*all'atto del pagamento il lavoratore sportivo rilascia autocertificazione attestante l'ammontare dei compensi percepiti per le prestazioni sportive dilettantistiche rese nell'anno solare*». Pertanto, ai fini dell'applicazione della ritenuta di cui all'articolo 25 del d.P.R. n. 600 del 1973, il sostituto di imposta che eroga compensi derivanti da un contratto di lavoro autonomo sportivo, nel settore del dilettantismo, non applica la predetta ritenuta sui compensi erogati al lavoratore sportivo fino all'importo di 15.000 euro, se ha ricevuto all'atto del pagamento dal percettore l'autocertificazione di cui al citato comma 6-*bis*.

Si consideri, a titolo esemplificativo, il caso di lavoratore sportivo autonomo che presta la propria attività nei riguardi due diverse Asd. Egli deve rilasciare a

ciascuna di esse, in occasione di ogni singolo pagamento che riceve, un'autocertificazione sui compensi complessivamente percepiti, fino a quel momento, nell'anno solare. L'Asd erogante può non applicare la ritenuta quando rileva, sulla base dell'autocertificazione ricevuta, che l'importo che deve erogare non supera l'importo complessivo di 15.000 euro fino a quel momento percepito dal lavoratore nell'anno solare. Qualora, di contro, l'importo erogato comporta il superamento dell'importo di 15.000 euro complessivi percepiti fino a quel momento dal lavoratore, l'Asd erogante è tenuta all'effettuazione della ritenuta di cui all'articolo 25 del d.P.R. n. 600 del 1973, per l'importo che eccede i 15.000 euro.

In relazione al quesito *sub 2*), relativo alle modalità di applicazione della soglia di esclusione di cui all'articolo 36, comma 6, del *decreto legislativo*, in caso di lavoratori sportivi del dilettantismo che conseguono redditi di lavoro autonomo, e per coloro che accedono al regime *forfetario* di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, si rappresenta che, in applicazione della citata disposizione agevolativa, rilevano quali componenti positivi del reddito di lavoro autonomo, per i lavoratori sportivi autonomi del settore del dilettantismo, i compensi che eccedono l'importo di 15.000 euro.

Pertanto, ai fini del reddito di lavoro autonomo del lavoratore sportivo autonomo (che rientra tra i redditi di cui all'articolo 53, comma 1, del Tuir, da determinarsi secondo le regole di cui agli articoli 54 e seguenti) viene assunto, tra gli elementi positivi di reddito, l'importo dei compensi che eccede i 15.000 euro, al quale devono essere sommati gli importi relativi agli altri componenti positivi di reddito, procedendo, successivamente, con la deduzione delle spese ammissibili.

Con riguardo ai lavoratori autonomi sportivi dell'area del dilettantismo in possesso dei requisiti per l'accesso al regime *forfetario*, si ritiene che rilevino, quali componenti positivi cui applicare il coefficiente di redditività, unicamente i compensi che eccedono l'importo di 15.000 euro. In altri termini, detto coefficiente va applicato a detti compensi, al netto dell'importo di 15.000 euro. Il predetto importo concorre,

invece, ai fini della verifica della soglia massima dei compensi percepiti nell'anno precedente di cui all'articolo 1, comma 54 della legge n. 190 del 2014 che consente l'applicazione di detto regime.

In relazione al quesito *sub* 3), relativo alla rilevanza ai fini dell'accesso al regime forfetario dei rapporti da cui nel 2023 hanno originato compensi, si ritiene che, ai fini della verifica delle cause ostative per l'accesso al citato regime nel periodo di imposta 2024, rilevino unicamente i rapporti di lavoro sportivo, così come disciplinato dal *decreto legislativo*, attivati nel 2023.

Pertanto, a detti fini, non rilevano i compensi rientranti tra i redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera *m*), del Tuir anche qualora i citati compensi siano stati erogati dal medesimo soggetto con il quale, nel 2024, viene attivato un rapporto di lavoro sportivo autonomo. Resta inteso, di contro, che qualora i compensi del 2023 originino da un rapporto di lavoro sportivo secondo la nuova disciplina, detto rapporto rileva quale causa ostativa ai medesimi fini.

In relazione al quesito *sub* 4), articolato negli specifici quesiti riportati nell'istanza, relativi all'applicazione della nuova disciplina reddituale delle somme di cui all'articolo 36, comma 6-*quater*, alla luce delle considerazioni sopra riportate, si osserva quanto segue.

(i) Avendo riguardo all'ambito oggettivo della disposizione in esame, restano esclusi dal campo di applicazione della ritenuta a titolo di imposta le somme che atleti e tecnici del dilettantismo conseguono in dipendenza dei contratti di *lavoro sportivo* di cui sono titolari, anche qualora dette somme siano qualificate nei contratti come “*premi*” correlati al raggiungimento di determinati risultati sportivi. Ciò in quanto tali somme costituiscono parti variabili della retribuzione fissata nel contratto e devono essere assoggettate ad imposizione unitamente alla parte fissa della retribuzione stessa, secondo le regole proprie della categoria reddituale in cui esse ricadono, in funzione della modalità di svolgimento della prestazione lavorativa (ad esempio, lavoro subordinato o autonomo).

(ii) Sono, inoltre, esclusi dall'ambito di applicazione della ritenuta di cui all'articolo 36, comma 6-*quater* i premi corrisposti non al singolo atleta o tecnico, ma direttamente all'ente sportivo di cui questi ultimi fanno parte.

(iii) In base a quanto rappresentato in istanza, l'attività delle squadre nazionali rientra in ogni caso nell'ambito del settore del dilettantismo delle varie Federazioni, anche di quelle che hanno istituito il settore del professionismo sportivo.

Pertanto, la disciplina di cui all'articolo 36, comma 6-*quater*, risulta applicabile anche alle somme corrisposte direttamente dalle Federazioni nazionali (a titolo di premio, ovvero per la partecipazione a raduni, come componenti delle squadre nazionali di disciplina, connessi alla preparazione delle predette manifestazioni nazionali e internazionali) ad atleti e tecnici che ordinariamente lavorano nel settore del professionismo (eventualmente istituito dalle medesime Federazioni), i quali vengono convocati a far parte delle squadre nazionali.

Ciò in quanto, come chiarito sopra, l'attività sportiva svolta da atleti e tecnici nell'ambito delle squadre nazionali si configura in ogni caso come attività di tesserato federale che opera nell'ambito del dilettantismo.

Resta inteso che nella diversa ipotesi in cui le suddette somme siano individuabili come compensi (ancorché non certi e di importo variabile) di un'attività di lavoro prestata dallo sportivo del professionismo, nell'ambito di un eventuale rapporto contrattuale con la Federazione, tali compensi devono essere qualificati come componenti del reddito di lavoro dello sportivo, che, in base al contratto, può essere qualificato come reddito di lavoro dipendente ovvero di lavoro autonomo.

(iv) Le somme di cui all'articolo 36, comma 6-*quater*, che fa esplicito rinvio all'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, non sono soggette all'obbligo di certificazione da parte del soggetto erogatore. Per i premi di cui al citato articolo 30, infatti, non sussiste l'obbligo di certificazione di cui al combinato disposto dell'articolo 4 commi 3-*bis* e 6-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 (cfr. al riguardo anche il Provvedimento del

Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. n. 9454/2025, di approvazione della Certificazione Unica "CU 2025", relativa all'anno 2024). Le somme di cui all'articolo 36, comma 6-*quater*, devono essere riportate nel modello dichiarativo 770 (all'interno del Quadro SH, Prospetto G – *cfr.* istruzioni per la compilazione del modello 770/2025), avendo cura di indicare la ritenuta operata, ai sensi dell'articolo 30 del d.P.R. n. 600 del 1973, nella terza sezione del quadro ST.

In relazione al quesito *sub* 5), relativo all'applicazione della disposizione agevolativa in materia di Irap, di cui al secondo periodo del comma 6 dell'articolo 36 del *decreto legislativo*, si ritiene, in linea con quanto già chiarito, che la norma agevolativa, prevedendo che non concorrono alla determinazione della base imponibile i singoli compensi per i collaboratori coordinati e continuativi nell'area del dilettantismo «*inferiori all'importo annuo di 85.000 euro*», non introduce una "franchigia" da applicare ai singoli compensi di importo pari o superiore agli 85.000 euro, con la conseguenza che qualora uno (o più) dei singoli compensi superi l'importo di 85.000 euro, detto compenso rileverà per intero ai fini della determinazione della base imponibile Irap dell'ente erogatore.

IL DIRETTORE CENTRALE *ad interim*
Salvatore Cortese
firmato digitalmente