

Risposta n. 474/2023

OGGETTO: Trattamento fiscale dei compensi percepiti dai lavoratori sportivi nell'area del dilettantismo per il periodo d'imposta 2023 – applicazione della disciplina transitoria di cui all'articolo 51, comma 1-bis del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Società istante (di seguito *Istante*) rappresenta di essere una S.r.l. sportiva dilettantistica che eroga compensi ad atleti ed allenatori che, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera *m*), del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), sono redditi diversi fino al 1° luglio 2023, data di entrata in vigore del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36, che ha abrogato, a partire dalla stessa data, parte della citata lettera *m*). In particolare, *Istante* evidenzia che:

- «Il 2023 è l'anno in cui la disciplina fiscale dei compensi erogati dalle Società ed Associazioni Sportive Dilettantistiche di cui lettera *m*), del comma 1 dell'articolo 67 del

Tuir viene "sostituita" dalla nuova previsione normativa di cui all'articolo 36, comma 6», del predetto decreto legislativo n. 36 del 2021;

- «Il limite viene aumentato a 15.000 euro con l'entrata in vigore dell'articolo 36, comma 5 del decreto legislativo 36 del 2021, articolo che trova la sua disciplina transitoria nell'articolo 51, comma 1-bis, che così dispone: "Per i lavoratori sportivi dell'area del dilettantismo che nel periodo d'imposta 2023 percepiscono compensi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera m), [...], nonché compensi assoggettati ad imposta ai sensi dell'articolo 36, comma 6, del presente decreto, l'ammontare escluso dalla base imponibile ai fini fiscali per il medesimo periodo d'imposta non può superare l'importo complessivo di euro 15.000"»;

- «Il medesimo decreto dispone con l'articolo 52, comma 2-bis, l'abrogazione a decorrere dalla sua entrata in vigore (previsto per il 01/07/2023) della parte dell'articolo 67, comma 1, lettere m), del Tuir che riguarda i compensi erogati da parte delle società ed associazioni sportive dilettantistiche».

In sede di risposta alla richiesta di documentazione integrativa, l'Istante ha specificato che il contratto stipulato con i giocatori segue lo schema concordato tra la Federazione Sportiva di riferimento ed il sindacato giocatori e prevede il pagamento del compenso pattuito in 10 rate mensili.

In particolare, l'Istante espone il caso di un atleta a cui ha corrisposto compensi per il periodo gennaio-giugno 2023 pari ad euro 20.400 e compensi per il periodo luglio-dicembre 2023 pari ad euro 15.400 e chiede chiarimenti in merito alla corretta applicazione della richiamata disciplina transitoria di cui all'articolo 51, comma 1-bis del decreto legislativo n. 36 del 2021.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante, «considerato il fatto che la norma transitoria di cui all'articolo 51, comma 1-bis, del decreto legislativo n. 36 del 2021 dispone in merito ai compensi globalmente percepiti nel corso dell'anno 2023», ritiene che «il limite di esenzione di euro 15.000 deve essere valido anche per i compensi erogati nel periodo 1° gennaio 2023-30 giugno 2023 assoggettati alla disciplina di cui all'articolo 67, comma 1, lettera m) del Tuir».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 67, comma 1, lettera m), del Tuir nella formulazione antecedente alla modifica apportata dall'articolo 52 del decreto legislativo n. 36 del 2021, in vigore fino al 30 giugno 2023, stabilisce che rientrano tra i redditi diversi, tra gli altri, i compensi «erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal CONI, dalla società Sport e salute Spa, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'Unione Nazionale per l'Incremento delle Razze Equine (UNIRE), dagli enti di promozione sportiva, dagli enti VSS (Verband der Südtiroler Sportvereine - Federazione delle associazioni sportive della Provincia autonoma di Bolzano) e USSA (Unione delle società sportive altoatesine) operanti prevalentemente nella provincia autonoma di Bolzano e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto. Tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche».

Ai sensi dell'articolo 69, comma 2, del medesimo Tuir tali compensi *«non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a 10.000 euro»*.

Il citato decreto legislativo n. 36 del 2021 (*«Attuazione dell'articolo 5 della legge 8 agosto 2019, n. 86, recante riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché di lavoro sportivo»*), in vigore dal 1° luglio 2023, all'articolo 25, comma 2, dispone in ordine alle modalità di svolgimento del lavoro sportivo, prevedendo 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»*.

Il comma 3-bis del medesimo articolo 25 prevede che *«Ricorrendone i presupposti, le Associazioni e Società sportive dilettantistiche, le Federazioni Sportive Nazionali, le Discipline Sportive Associate, le associazioni benemerite e gli Enti di Promozione Sportiva, anche paralimpici, il CONI, il CIP e la società Sport e salute S.p.a. possono avvalersi di prestatori di lavoro occasionale, secondo la normativa vigente»*.

L'articolo 36 (rubricato *«Trattamento tributario»*) stabilisce al comma 6 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. [...]»* e, al comma 6-bis, 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, a decorrere dal 1° luglio 2023, i compensi percepiti dai lavoratori sportivi non rientrano più tra i redditi diversi, ma tra quelli di redditi di lavoro dipendente o assimilato o di lavoro autonomo.

L'articolo 51 (recante «*Norme transitorie*») al comma 1-bis, stabilisce che «*Per i lavoratori sportivi dell'area del dilettantismo che nel periodo d'imposta 2023 percepiscono compensi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera m), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nonché compensi assoggettati ad imposta ai sensi dell'articolo 36, comma 6, del presente decreto, l'ammontare escluso dalla base imponibile ai fini fiscali per il medesimo periodo d'imposta non può superare l'importo complessivo di euro 15.000*».

Come emerge dagli atti parlamentari (cfr. *Dossier DL. n. 198/2022 - A.C. 888 del 16 febbraio 2023 "Disposizioni urgenti in materia di termini legislativi"*, Volume II Articoli 8-24) «*la quota esclusa dalla base imponibile delle imposte sui redditi, per i compensi dei lavoratori sportivi dell'area del dilettantismo, è pari a 15.000 euro anche per il suddetto periodo d'imposta; il limite è dunque posto in via unitaria, a prescindere dall'applicazione di un duplice inquadramento fiscale [...] a seconda della frazione di periodo interessata. Per la quota eccedente il limite, nella nuova disciplina relativa ai compensi in oggetto, le imposte sui redditi si applicano in via ordinaria; invece, nella disciplina vigente prima della suddetta data del 1° luglio 2023, la quota eccedente è assoggettata, per i primi 20.658,28 euro eccedenti, ad un'aliquota a titolo di imposta pari al 23 per cento (maggiorata delle addizionali regionali e comunali) e solo la parte ulteriore eccedente è assoggettata alle imposte sui redditi secondo il regime ordinario*».

A decorrere dalla medesima data del 1° luglio 2023, i compensi di lavoro sportivo nell'area del dilettantismo, ai sensi dell'articolo 36, comma 6 del citato decreto legislativo, dunque, «*sono esclusi da imposizione fino all'importo complessivo annuo di euro 15.000*».

Ne consegue che i compensi erogati dal 1° luglio 2023 devono essere assoggettati a tassazione per la parte eccedente l'importo di 15.000 euro, da determinare nel 2023 in applicazione del comma 1-*bis* dell'articolo 51 sopra richiamato, tenendo conto degli eventuali compensi erogati nel periodo gennaio-giugno 2023, esclusi da imposizione fino a 10.000 euro, ai sensi dell'articolo 69 del Tuir.

Nel caso di specie, secondo quanto rappresentato, l'*Istante* ha erogato compensi nel primo semestre del 2023 applicando la ritenuta a titolo d'imposta prevista dall'articolo 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133 sulla parte eccedente l'importo di 10.000 euro; pertanto, dovrà assoggettare ad imposizione i compensi pagati nel periodo luglio-dicembre 2023, per la parte che eccede i restanti 5.000 euro della soglia di esenzione di 15.000 euro che, come illustrato, si riferisce all'intero periodo d'imposta 2023.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)