

RISOLUZIONE N. 38 /E



Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori
autonomi ed enti non commerciali

Roma, 30 giugno 2023

OGGETTO: Articolo 16, commi 5-quater e 5-quinquies del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 – Regime speciale lavoratori sportivi.

Sono pervenute alla Scrivente richieste di chiarimenti in ordine all'applicazione del regime agevolativo dell'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 (di seguito "*regime speciale per lavoratori impatriati*"), relativamente ai rapporti di "*lavoro sportivo*" (cd. "*regime speciale per lavoratori sportivi*") di cui ai commi 5-quater e 5-quinquies.

Come noto, il *regime speciale per lavoratori impatriati* si sostanzia nella tassazione agevolata di taluni redditi prodotti dai contribuenti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia e che si impegnano a risiedervi per almeno due periodi di imposta, svolgendo una attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano.

Chiarimenti in ordine all'applicazione del *regime speciale per lavoratori impatriati* sono stati forniti con la circolare 28 dicembre 2020, n. 33/E e con la circolare 23 maggio 2017, n. 17/E nonché con numerose risposte ad interpello pubblicate consultabili nell'apposita sezione presente dell'Agenzia delle entrate (www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli).

Per i *lavoratori sportivi*, la fruizione del *regime speciale* è subordinata non solo alle condizioni ordinariamente previste per tutti i lavoratori impatriati ma anche al rispetto degli ulteriori requisiti stabiliti dalle disposizioni contenute ai commi 5-*quater* e 5-*quinqes* dell'articolo 16, come modificato dall'articolo 12-*quater* del decreto legge 21 marzo 2022, n. 21 (c.d. decreto *Ucraina-bis*), convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51, in vigore dal 21 maggio 2022.

In generale, anche ai fini dell'applicazione del *regime speciale* è necessario che:

a) i *lavoratori sportivi* non siano stati residenti in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il trasferimento e che si impegnino a risiedervi per almeno due anni, a pena di decadenza dal beneficio;

b) l'attività lavorativa sia prestata prevalentemente nel territorio italiano.

L'agevolazione, che consiste nella riduzione al 50 per cento dei redditi del *lavoratore sportivo* che concorrono alla formazione del reddito complessivo, si applica per un quinquennio, decorrente da quello del trasferimento in Italia e, al verificarsi delle condizioni previste dal comma 3-*bis* del citato articolo 16, il *lavoratore sportivo* potrà continuare a beneficiare del regime per un ulteriore quinquennio.

Per i *lavoratori sportivi*, in particolare, il comma 5-*quater* dell'articolo 16 attualmente prevede che «*Ai rapporti di lavoro sportivo regolati dalla legge 23*

marzo 1981, n. 91¹, e dal decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36², non si applicano le disposizioni del presente articolo. Ferme restando le condizioni di cui al presente articolo, le disposizioni dello stesso si applicano esclusivamente nel caso in cui i redditi derivanti dai predetti rapporti di lavoro sportivo siano prodotti in discipline riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI) nelle quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica entro l'anno 1990, il contribuente abbia compiuto il ventesimo anno di età e il reddito complessivo dello stesso sia superiore ad euro 1.000.000, nonché nel caso in cui detti redditi siano prodotti in discipline riconosciute dal CONI nelle quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica dopo l'anno 1990, il contribuente abbia compiuto il ventesimo anno di età e il reddito complessivo dello stesso sia superiore ad euro 500.000. In tali circostanze i redditi di cui al comma 1 concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare. A tali rapporti non si applicano, in ogni caso, le disposizioni dei commi 3-bis, quarto periodo, e 5-bis del presente articolo».

Per tali soggetti, l'accesso al *regime speciale* è subordinato, fra l'altro, al versamento di un contributo ai sensi del comma 5-*quiquies* del citato articolo 16, secondo cui «*Per i rapporti di lavoro sportivo ai quali risulta applicabile il regime di cui al presente articolo, l'esercizio dell'opzione per il regime agevolato ivi previsto comporta il versamento di un contributo pari allo 0,5 per cento della base imponibile. Le entrate derivanti dal contributo di cui al primo periodo sono versate a un apposito capitolo dell'entrata del bilancio dello Stato per essere riassegnate a un apposito capitolo, da istituire nello stato di previsione del Ministero*

¹ Recante “*Norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti*”.

² Recante il “*Riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché di lavoro sportivo*”.

dell'economia e delle finanze per il successivo trasferimento al bilancio autonomo della Presidenza del Consiglio dei ministri, per il potenziamento dei settori giovanili. Con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta dell'autorità di Governo delegata per lo sport, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sono definiti i criteri e le modalità di attuazione del presente comma, con riferimento al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui al comma 3».

In attuazione di tale disposizione, il d.P.C.M. del 26 gennaio 2021 prevede all'articolo 2, comma 1, che *«I soggetti che optano per l'adesione al regime agevolato di cui all'art. 16, comma 5-quater del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, devono provvedere annualmente al versamento del contributo di cui al comma 5-quinquies del medesimo art. 16, entro il termine di versamento del saldo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche relativa al periodo di imposta di riferimento. Il versamento è effettuato con le modalità di cui agli articoli 17 e seguenti del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, senza possibilità di avvalersi della compensazione ivi prevista. (...)».*

Con la risoluzione n.17/E del 10 marzo 2021 è stato istituito il codice tributo per il versamento, tramite il modello “F24 Versamenti con elementi identificativi”, del contributo in questione.

Ai sensi del comma 3 dell'articolo 12-quater del decreto *Ucraina-bis* (rubricato “Disposizioni in materia di lavoro sportivo”), le predette disposizioni si applicano *«a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto. In ogni caso, le disposizioni di cui ai commi 5-quater e 5-quinquies dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015, nel testo vigente prima della data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, continuano ad applicarsi ai redditi derivanti dai contratti in essere alla medesima data e fino alla loro naturale scadenza».*

In sostanza, presupposto per applicare il *regime speciale per lavoratori sportivi*, è l'esistenza di un "*rapporto di lavoro sportivo*" disciplinato dall'articolo 3 della legge 23 marzo 1981 n. 91 (in vigore fino al 1° luglio 2023), ovvero dagli articoli 25, 26 e 27 del d.lgs. 28 febbraio 2021 n. 36 (in vigore dal 1° gennaio 2023) nell'ambito delle discipline riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI) nelle quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica e che i *lavoratori sportivi* abbiano compiuto il ventesimo anno di età.

La norma prevede che il reddito complessivo derivante dal *rapporto di lavoro sportivo* sia di ammontare superiore a:

- euro 1.000.000, se le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche hanno conseguito la qualificazione professionistica entro l'anno 1990 ovvero calcio, ciclismo, golf e pallacanestro;

- euro 500.000, se le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche hanno conseguito la qualificazione professionistica dopo l'anno 1990.

In considerazione delle modifiche intervenute, il comma 3 dell'articolo 12-*quater* sopra citato ha ammesso la possibilità che il regime vigente fino alla data di entrata in vigore delle nuove disposizioni, ovvero 21 maggio 2022, continui «*ad applicarsi ai redditi derivanti dai contratti in essere alla medesima data*».

Il *regime speciale per lavoratori sportivi* è applicabile esclusivamente ai redditi derivanti dal contratto di *lavoro sportivo*, nel senso sopra indicato, stipulato con la società sportiva; al riguardo, si ritiene che possano rientrare tra i redditi agevolabili quelli derivanti dalla cessione dei diritti di immagine e da attività promo pubblicitarie, a condizione che siano corrisposti nell'ambito del *rapporto di lavoro sportivo* col medesimo datore di lavoro.

Diversamente, nell'ipotesi in cui il *lavoratore sportivo* percepisca compensi e/o redditi da soggetti terzi, detti redditi non sono agevolabili in quanto non derivanti direttamente dal *rapporto di lavoro sportivo*.

In merito alle condizioni necessarie per l'accesso al *regime*, si ritiene che:

- il requisito anagrafico (aver compiuto «*il ventesimo anno di età*»), risulta soddisfatto per l'intero periodo di imposta in cui il *lavoratore sportivo* che ha trasferito la residenza in Italia compie 20 anni, indipendentemente dal mese o dal giorno, in considerazione del principio di unitarietà del periodo d'imposta (cfr. circolare 4 aprile 2008 n. 34, risposta 14.1). Pertanto, può accedere al *regime speciale* anche il *lavoratore sportivo* che abbia trasferito la residenza in Italia e compiuto il ventesimo anno di età il 31 dicembre del medesimo anno;

- con riferimento al requisito reddituale, come detto in precedenza, il reddito complessivo deve essere di ammontare superiore, rispettivamente, ad euro 1.000.000 ovvero ad euro 500.000 a seconda che le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica entro il 1990 ovvero successivamente a tale anno.

Tale requisito va verificato con riferimento all'ammontare del compenso spettante al *lavoratore sportivo* in base al contratto di lavoro sottoscritto con la società sportiva, vale a dire all'importo complessivo dell'ingaggio pattuito.

Anche per i *lavoratori sportivi*, inoltre, il *regime speciale* si applica se «*l'attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano*» [cfr. articolo 16, comma 1, lettera *b*), del d.lgs. n. 147 del 2015], vale a dire, come disposto dall'articolo 1, comma 1, lettera *c*), del decreto ministeriale 26 maggio 2016 (recante le disposizioni di attuazione del *regime speciale per lavoratori impatriati*), l'attività «*è prestata nel territorio italiano per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di ciascun periodo d'imposta*». Il predetto requisito deve essere verificato tenendo conto dello svolgimento dell'attività stessa nell'intero periodo d'imposta.

In merito, si osserva che con la citata circolare n. 17/E del 2017 è stato precisato che nel computo dei detti 183 giorni rientrano non solo i giorni lavorativi ma anche le ferie, le festività, i riposi settimanali nonché altri giorni non lavorativi e che non possono essere computati i giorni di trasferta di durata superiore a 183 giorni, essendo l'attività lavorativa prestata fuori dal territorio italiano.

Con riferimento ai viaggi all'estero effettuati per consentire ai *lavoratori sportivi* di partecipare ad eventi sportivi in ambito internazionale (amichevoli o impegni ufficiali che siano), si ritiene che gli stessi assumano a tutti gli effetti la natura di "*trasferta*" in quanto effettuati nell'arco temporale di vigenza del contratto di lavoro, ancorché non remunerati dal club di appartenenza.

Pertanto, la partecipazione del *lavoratore sportivo* ad una competizione a livello internazionale all'estero, ad esempio della durata di 40 giorni, comporta che tale periodo rileva ai fini del conteggio dei 183 giorni per la verifica della prevalenza dell'attività svolta in Italia ai fini della produzione del reddito agevolabile nel territorio dello Stato.

Per beneficiare del *regime speciale* il *lavoratore sportivo* titolare di reddito di lavoro dipendente deve presentare una richiesta scritta al datore di lavoro il quale applica il beneficio dal periodo di paga successivo alla richiesta medesima e, in sede di conguaglio, dalla data di assunzione; pertanto, a partire dal compimento del ventesimo anno di età da parte dei lavoratori sportivi, il datore di lavoro applicherà il beneficio dal periodo di paga coincidente con il medesimo periodo di imposta.

Nelle ipotesi in cui il datore di lavoro non abbia potuto riconoscere l'agevolazione, il *lavoratore sportivo* può fruirne, in presenza dei requisiti previsti dalla legge, direttamente nella dichiarazione dei redditi, indicando il reddito di lavoro dipendente già nella misura ridotta (cfr. circolare 17/E del 2017, Parte II, paragrafo 4.2.1).

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(Firmato digitalmente)