

Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali

Risposta n. 190 del 13 aprile 2022

OGGETTO: Requisiti soggettivi ai fini della qualificazione come redditi diversi delle indennità di trasferta, dei rimborsi forfetari di spesa, dei premi e dei compensi erogati ai collaboratori sportivi nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche - Articolo 67, comma 1, lettera m) del TUIR.

#### QUESITO

L'Istante, società sportiva dilettantistica affiliata al Centro Sportivo Italiano (CSI) e regolarmente iscritta al Registro Nazionale delle associazioni e società sportive dilettantistiche (tenuto dal CONI, ai sensi dell'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289), rappresenta di partecipare, con le proprie squadre e atlete, ai campionati provinciali e regionali organizzati dal CSI e di aver acquisito e mantenere il riconoscimento ai fini sportivi previsto dalla richiamata normativa.

Al riguardo, dichiara di voler ricorrere all'aiuto di collaboratori sportivi, anche terzi rispetto ai propri soci e/o tesserati, per lo svolgimento diretto delle discipline sportive dalla stessa organizzate, attraverso la richiesta di prestazioni in ambito didattico (sportivo), nonché per l'assistenza alle atlete in occasione di allenamenti e di competizioni.

L'Istante ritiene che i compensi e/o le indennità e/o i rimborsi forfetari corrisposti ai predetti soggetti, dilettanti e in ambito non professionale, rientrino tra i redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera m), del TUIR, non essendo necessario, a tal fine, che collaboratori sportivi di cui si avvale debbano essere in possesso di apposito diploma e/o qualifica sportiva e nemmeno essere tesserati ad un ente del CONI essendo unicamente richiesto che le mansioni risultino effettivamente svolte «nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche». Ciò posto, l'Istante chiede di conoscere la posizione della Scrivente in ordine ad eventuali requisiti, in termini di tesseramento presso un ente del CONI e/o del possesso di un diploma o qualifica sportiva, richiesti in capo ai percettori delle somme in argomento affinché esse possano configurarsi quali redditi diversi ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera m), del TUIR.



## SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che le somme oggetto dell'istanza di interpello e legate all'attività didattica e preparatoria degli atleti, vadano ricondotte alla previsione normativa di cui alla lettera m), comma 1, dell'articolo 67 del TUIR, ancorché detti collaboratori sportivi, anche terzi rispetto ai propri soci e/o tesserati, risultino privi di apposito diploma e/o qualifica sportiva e non siano tesserati a un ente del CONI.

Al riguardo, è dell'avviso che la ratio sottesa alla citata disposizione normativa sia da ricercare nella verifica delle effettive mansioni svolte dal collaboratore, cui è riconosciuta l'applicazione del particolare regime di esenzione/tassazione per tali redditi diversi, anziché subordinarla al possesso di titoli e/o qualifiche tecnicosportive, tenuto conto, altresì, dell'inesistenza - ad oggi - di un albo nazionale o registro pubblico di soggetti "abilitati all'esercizio dell'attività sportiva dilettantistica". Di conseguenza, a parere dell'Istante, ai titoli, diplomi e qualifiche sportive deve attribuirsi una validità puramente tecnico-sportiva, nell'ambito della federazione/ente del CONI, non rilevando ai fini del trattamento fiscale dei compensi erogati.

### PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'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 (TUIR), come modificato da ultimo dall'articolo 1, comma 1006 della legge 30 dicembre 2021, n. 234, stabilisce che rientrano tra i redditi diversi anche le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e 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».

In base a quanto previsto dal medesimo dell'articolo 67, comma 1, lett. m) del TUIR, ai sensi del quale «sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente», le prestazioni in parola devono essere effettuate senza vincolo di subordinazione tra società/associazione e collaboratore nonché essere prive del carattere di professionalità, caratteristiche che le farebbero ricondurre, rispettivamente, al rapporto di lavoro dipendente ed all'esercizio di arti e professioni esclusi, per espressa previsione normativa, dall'applicazione del medesimo articolo 67.

A tali compensi si applica il regime agevolativo recato dall'articolo 69, comma 2, del medesimo TUIR, così come modificato dall'articolo 1, comma 367, lettere a) e b), della legge 27 dicembre 2017, n. 205 - ai sensi del quale «Le indennità, i rimborsi forfettari, i premi e i compensi di cui alla lettera m) del comma 1 dell'articolo 67 non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a 10.000 euro» e dall'articolo 25, comma 1, della legge 13 maggio 1999, n. 133. In applicazione delle predette disposizioni, sui redditi fino a 10.000 euro gli sportivi dilettanti non sono tenuti a pagare l'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e non hanno l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi.

Sui redditi superiori a 10.000 euro e fino a 30.658,28 euro viene applicata una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta pari al 23 per cento, maggiorata delle imposte addizionali regionali e comunali, ai sensi del succitato articolo 25, comma 1 della legge 13 maggio 1999, n. 133. Anche per tali importi non sussiste l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi.

Sulle somme che eccedono, invece, i 30.658,28 euro è applicata una ritenuta alla fonte a titolo di acconto del 23 per cento (che corrisponde all'aliquota fissata per il primo scaglione IRPEF), a cui si aggiungono le imposte addizionali regionali e comunali.

Al riguardo, con la risoluzione n. 34/E del 26 marzo 2001 è stato chiarito che con l'espressione «esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche» il legislatore ha voluto ricondurre nel regime agevolativo in argomento "i compensi corrisposti ai soggetti che



partecipano direttamente alla realizzazione della manifestazione sportiva a carattere dilettantistico".

In particolare, il medesimo documento di prassi ha precisato che la disposizione è riferita a tutti quei soggetti le cui prestazioni sono funzionali alla manifestazione sportiva dilettantistica, determinandone, in sostanza, la concreta realizzazione (atleti dilettanti, allenatori, giudici di gara, commissari speciali che durante le gare o manifestazioni, aventi natura dilettantistica, devono visionare o giudicare l'operato degli arbitri) ivi compresi coloro che nell'ambito e per effetto delle funzioni di rappresentanza dell'associazione (figure dirigenziali) di norma presenziano all'evento sportivo consentendone, di fatto, il regolare svolgimento.

L'ambito applicativo del citato articolo 67, comma 1, lettera m), del TUIR è stato ampliato dall'articolo 35, comma 5, del decreto legge 30 dicembre 2008, n. 207, convertito con modificazioni dalla legge 27 febbraio 2009, n. 14, che - fornendo un'interpretazione autentica della norma - ha stabilito che «Nelle parole "esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche" contenute nell'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, e successive modificazioni, sono ricomprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica».

In altri termini, come evidenziato con la risoluzione n. 38/E del 17 maggio 2010, il regime di favore trova applicazione anche nei confronti di soggetti che svolgono le attività di formazione, didattica, preparazione e assistenza all'attività sportiva dilettantistica, ossia di soggetti che non svolgono un'attività durante la manifestazione, ma rendono le prestazioni indicate - formazione, didattica, preparazione e assistenza all'attività sportiva dilettantistica - a prescindere dalla realizzazione di una manifestazione sportiva.

Ciò comporta che l'intervento normativo recato dal citato articolo 35, comma 5, del citato decreto legge n. 207 del 2008 ha ampliato non solo il novero delle prestazioni riconducibili nell'ambito dell'"esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche" ma anche quello dei soggetti destinatari del regime di favore eliminando, di fatto, il requisito del collegamento fra l'attività resa dal percipiente e l'effettuazione della manifestazione sportiva.

Sul tema delle condizioni che consentono l'applicazione della norma agevolativa in parola, con particolare riferimento alle caratteristiche dei soggetti che effettuano le suddette attività, è intervenuta la lettera circolare del 1° dicembre 2016, prot. 1/2016,



dell'Ispettorato nazionale del lavoro, nella quale è stato chiarito che "alla luce della normativa vigente, appare chiaro che l'applicazione della norma agevolativa che riconduce tra i redditi diversi le indennità erogate ai collaboratori è consentita solo al verificarsi delle seguenti condizioni:

1 - che l'associazione/società sportiva dilettantistica sia regolarmente riconosciuta dal CONI attraverso l'iscrizione nel registro delle società sportive; 2 - che il soggetto percettore svolga mansioni rientranti, sulla base dei regolamenti e delle indicazioni fornite dalle singole federazioni, tra quelle necessarie per lo svolgimento delle attività sportivo-dilettantistiche, così come regolamentate dalle singole federazioni."

In base a quanto sinora esposto, nel caso in esame, stante l'iscrizione al Registro delle società sportive dell'Istante, si ritiene che le somme che la Società corrisponde ai propri collaboratori per lo svolgimento diretto delle discipline sportive dalla stessa organizzate, sia per prestazioni in ambito didattico (sportivo) che per l'assistenza alle atlete in occasione di allenamenti e di competizioni, possano essere ricondotte alla previsione normativa di cui alla lettera m), comma 1, dell'articolo 67 del TUIR a condizione, altresì, che le mansioni da questi svolte rientrino tra quelle indicate come necessarie per lo svolgimento delle attività sportivo-dilettantistiche dai regolamenti e dalle indicazioni fornite dalla Federazione italiana pallavolo.

Si fa presente, infine, che la verifica di eventuali ulteriori requisiti richiesti dalla Federazione pallavolo per lo svolgimento delle mansioni in parola, in termini di caratteristiche soggettive - quali, ad esempio, essere in possesso di apposito diploma e/o qualifica sportiva o essere tesserati ad un ente del CONI - attiene ad aspetti che non possono essere valutati nell'ambito dell'istituto dell'interpello.

Come chiarito al paragrafo 1.1 della circolare n. 9/E del 1° aprile 2016, infatti, esulano dall'ambito dell'istituto dell'interpello tutte quelle ipotesi contraddistinte da una spiccata rilevanza di profili fattuali la cui veridicità e correttezza è compiutamente riscontrabile solo in sede di accertamento. Sui predetti aspetti, pertanto, rimane fermo ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria. La presente risposta viene fornita sulla base dei dati e fatti come rappresentati nell'istanza di interpello, fermo restando impregiudicato il potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria circa la corretta attuazione della norma tributaria in esame, che attiene ad una verifica fattuale



che non rientra nell'ambito applicativo dell'istituto dell'interpello di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

LA DIRETTRICE CENTRALE

