



Roma, 3 ottobre 2025

Ai Comitati L.N.D.
Al Dipartimento Interregionale
Al Dipartimento Calcio Femminile
Alla Divisione Calcio a Cinque
Loro Sedi

CIRCOLARE N° 17

Oggetto: Agenzia delle Entrate – Risposta n. 14 del 30 settembre 2025 ad istanza di consulenza giuridica – Risposte a quesiti in tema di redditi dei “lavoratori sportivi”; disciplina dei premi nell’ambito del dilettantismo; IRAP degli enti sportivi del settore dilettantistico – d. lgs. n. 36 del 29 febbraio 2021, recante riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché di lavoro sportivo.

Si trasmette, per opportuna conoscenza, copia della Circolare n. 29-2025 elaborata dal Centro Studi Tributarî della L.N.D., inerente l’oggetto.

Si raccomanda la immediata e puntuale informativa a tutte le rispettive Società aderenti.

IL SEGRETARIO GENERALE
Massimo Ciaccolini

IL PRESIDENTE
Giancarlo Abete

CENTRO STUDI TRIBUTARI

CIRCOLARE N. 29 – 2025

Oggetto: Agenzia delle Entrate – Risposta n. 14 del 30 settembre 2025 ad istanza di consulenza giuridica – Risposte a quesiti in tema di redditi dei “lavoratori sportivi”; disciplina dei premi nell’ambito del dilettantismo; IRAP degli enti sportivi del settore dilettantistico – d. lgs. n. 36 del 29 febbraio 2021, recante riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché di lavoro sportivo.

Sono stati posti all’Agenzia delle Entrate, con un’istanza di consulenza giuridica, alcuni quesiti a talune disposizioni recate dal D. Lgs. n. 36/2021.

L’Agenzia delle Entrate ha pubblicato sul proprio sito la risposta in oggetto che di seguito si sintetizza.

Quesito n. 1

Considerato che l’art. 36, comma 6, del D. Lgs. n. 36/2021, 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 15.000,00 euro, si chiede se, in caso di compensi corrisposti al lavoratore sportivo nell’area del dilettantismo che svolge prestazioni regolate da contratti di lavoratore autonomo, la ritenuta di cui all’art. 25 del DPR n. 600/1973, deve essere applicata agli importi che eccedono la somma di 15.000,00 euro.

Nell’istanza viene, al riguardo, espresso il parere che la ritenuta vada applicata esclusivamente sull’importo che eccede la soglia dei 15.000,00 euro, fermo restando che il percipiente deve autocertificare all’atto del pagamento che l’importo percepito non supera la soglia di esenzione.

Sul punto 1), l’Agenzia delle Entrate precisa che il sostituto d’imposta che eroga compensi derivanti da un contratto di lavoro autonomo sportivo nel settore dilettantistico, **non** applica la ritenuta di cui all’art. 25 del DPR n. 600/19,73, sui compensi erogati fino all’importo di 15.000 euro, sempre che abbia ricevuto all’atto del pagamento dal percettore l’autocertificazione che l’importo percepito non superi la soglia dei 15.000,00 euro annui. Se l’importo erogato supera i 15.000,00 euro, l’ASD erogante è tenuta ad effettuare la ritenuta, per l’importo che eccede i 15.000,00 euro.

Quesito n. 2

In caso di redditi di redditi di lavoro autonomo, i compensi da considerare sono quelli complessivi, al netto di quelli non imponibili ai sensi dell’art. 36, comma 6, del D. Lgs. n. 36/2021. Da tali compensi netti devono essere dedotte le spese o operate le deduzioni forfettarie. Analogamente, in caso accesso al regime cosiddetto forfettario per i lavoratori autonomi sportivi dilettanti, rilevano come compensi cui applicare il coefficiente di redditività esclusivamente quelli che eccedono la soglia di 15.000,00 euro.

Nell’istanza viene espresso il parere che conferma quanto espresso nel quesito di cui al punto 2).

Sul punto, l’Agenzia delle Entrate chiarisce che, in applicazione dell’agevolazione recata dall’art. 36, comma 6, del D. Lgs. n. 36/21, rilevano quali componenti positivi di reddito di lavoro autonomo per i lavoratori sportivi autonomi del settore dilettantistico, i compensi che **eccedono i 15.000,00 euro**.

Pertanto, continua l’Agenzia delle Entrate, ai fini del reddito di lavoro autonomo del lavoratore sportivo autonomo (che rientra tra i redditi di cui all’art. 53, comma 1, del TUIR, da determinarsi secondo le regole di cui agli artt. 54 e seguenti) viene assunto tra gli elementi positivi di reddito, l’importo dei compensi che eccede i 15.000,00 euro, al quale devono essere sommati gli importi relativi agli altri componenti positivi di reddito, procedendo, successivamente, con la deduzione delle spese ammissibili.

Per quanto riguarda i soggetti che hanno accesso al regime cosiddetto forfettario, rilevano quali componenti positivi cui applicare il coefficiente di redditività unicamente i compensi che eccedono l’importo di 15.000,00 euro. In altri termini, detto coefficiente va applicato a detti compensi al netto dell’importo di

15.000,00 euro. Il predetto importo concorre, invece, ai fini della verifica della soglia massima dei compensi percepiti nell'anno precedente di cui all'art. 1, comma 54, della Legge n. 190/2014, che consente l'applicazione di detto regime.

Quesito n. 3

Poiché la disciplina recata dal D. Lgs. n. 36/2021, è applicata, in materia di lavoro sportivo, dal 1° luglio 2023, viene chiesto come debbano essere valutate le cause ostative di accesso al regime cosiddetto forfettario per il lavoratore sportivo autonomo che intende applicare il regime medesimo a partire dal 2024.

Nell'istanza viene espresso il parere che, ai fini dell'accesso al regime forfettario 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 i rapporti precedenti al 1° luglio 2023 dal momento che, ai fini fiscali, detti rapporti rientravano, fino alla predetta data del 1° luglio 2023, tra i redditi diversi ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. m), del TUIR.

Sul punto l'Agenzia delle Entrate concorda con il parere espresso nell'istanza. Pertanto, ai fini della verifica delle cause ostative per l'accesso al regime forfettario, i compensi rientranti tra i redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m), del TUIR, anche qualora i citati compensi siano stati erogati dai medesimi soggetti con i quali, nel 2024, viene attuato un rapporto di lavoro sportivo autonomo. Di contro, qualora i compensi del 2023 originano da un rapporto di lavoro sportivo secondo la nuova disciplina, detto rapporto rileva quale causa ostativa ai medesimi fini.

Quesito n. 4

L'art. 36, comma 6-quater, del D. Lgs. n. 36/2021, (*comma aggiunto dall'art. 24, comma 1, lett. c), D. Lgs. n. 163/2022*), stabilisce che le somme versate ai 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 e internazionali, da parte di CONI, CIP, FSN, DSA, EPS, Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche, sono inquadrate come premi ai sensi e per gli effetti dell'art. 30, secondo comma, del DPR n. 600/1973, (*va ricordato che con l'art. 14, comma 2-quater del "Decreto Milleproroghe" L. n. 18/2024, è previsto che "Sulle somme di cui all'art. 36, comma 6-quater del D. Lgs. n. 36/2021, versate agli atleti partecipanti a manifestazioni sportive dilettantistiche dalla data di entrata in vigore della Legge di conversione del Decreto al 31 dicembre 2024, non si applicano le ritenute alla fonte previste dall'art. 30, secondo comma, del DPR n. 600/1973, se l'ammontare complessivo delle somme attribuite nel suddetto periodo dal sostituto d'imposta al medesimo soggetto non supera l'importo di 300,00 euro; se l'ammontare è superiore a tale importo, le somme sono assoggettate interamente alla ritenuta alla fonte*).

Ciò premesso, con riferimento all'art. 36, comma 6-quater del D. Lgs. n. 36/2021, sopra riportato, viene chiesto di conoscere.

i) se i "premi di risultato" ovvero specifici premi per i risultati raggiunti, previsti dai contratti di lavoro sportivo degli atleti e tecnici, sono da assoggettarsi a ritenuta a titolo d'imposta ai sensi dell'art. 30, secondo comma, del DPR n. 600/1973

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 FSN di riferimento al lavoratore sportivo nell'area del professionismo (dunque, legato da contratto di lavoro con società sportive professionistiche) che vengono convocati nelle rappresentative nazionali delle Federazioni medesime;

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

Sul punto, nell'istanza si ritiene che:

- i)** la disciplina dei premi di cui all'art. 36, comma 6-quater del D. Lgs. n. 36/2021, che rinvia all'art. 30, secondo comma, del DPR n. 600/1973, è applicabile anche ai "premi di risultato" ovvero a specifici premi per risultati raggiunti, previsti dai contratti di lavoro sportivo degli atleti e tecnici;
- ii)** i premi corrisposti non ai singoli sportivi ma collettivamente alla "società sportiva" di appartenenza non rilevano ai fini reddituali per i percipienti;
- iii)** rientrano tra i premi di cui all'art. 36, comma 6, del D. Lgs. n. 36/2021, anche quelli corrisposti agli sportivi del mondo del professionismo (dunque legati da contratto di lavoro sportivo con società sportive professionistiche) che vengono convocati nelle rappresentative delle Federazioni medesime. Va considerato, infatti, che gli atleti e tecnici del settore professionistico possono operare sia nell'ambito proprio del professionismo (quando svolgono attività nell'ambito del contratto di lavoro stipulato con società sportive professionistiche) che nell'ambito 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 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'art. 36, comma 6-quater, non sono soggette a obbligo di certificazione e devono, invece, essere solo riportate in apposita sezione del Mod. 770.

In relazione al punto 4, l'Agenzia delle Entrate osserva quanto segue:

- i)** restano esclusi dal campo di applicazione della ritenuta a titolo d'imposta le somme che gli 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 (lavoro subordinato o autonomo);
- ii)** i premi corrisposti non al singolo atleta o tecnico ma direttamente all'ente sportivo di cui questi ultimi fanno parte, sono esclusi dall'applicazione della ritenuta di cui all'art. 36, comma 6-quater;
- 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 professionistico sportivo. Pertanto, la disciplina dell'art. 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.

Ovviamente, nella diversa ipotesi in cui le predette somme siano individuabili come compensi (ancorché non certi e di importo variabile) di cui all'attività di lavoro prestata dallo sportivo professionista, nell'ambito di un eventuale rapporto contrattuale con la Federazione, tali compensi devono essere qualificati come componenti di 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'art. 36, comma 6-quater, non sono soggette all'obbligo di certificazione da parte del soggetto erogatore ma devono essere riportate nel Mod. 770 all'interno del Quadro SH, prospetto G, avendo cura di indicare la ritenuta operata ai sensi dell'art. 30, secondo comma, del DPR n. 600/1973, nella stessa sezione del Quadro ST.

Quesito n. 5

Con riferimento all'art. 36, comma 6, del D. Lgs. n. 36/2021, 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 85.000,00 euro**, viene chiesto di chiarire 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 85.000,00 euro.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ritiene che, prevedendo la normativa agevolativa in materia di IRAP, di cui al secondo periodo del comma 6 dell'art. 36 del D. Lgs. n. 36/2021, che la norma, 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 85.000,00 euro"**, e che la stessa norma non introduce una **"franchigia"** da applicare ai singoli compensi di **importo pari o superiori a 85.000,00 euro**, si ha come conseguenza che qualora uno (o più) dei singoli compensi superi l'importo di 85.000,00 euro, detto compenso rileverà **per intero** ai fini della determinazione della base imponibile IRAP dell'ente erogatore.

Se, ad esempio, un lavoratore sportivo dilettante che nel 2025 applica il regime forfettario e nel periodo percepisce compensi per 90.000,00 euro, a tale attività potrà essere applicato il coefficiente di redditività sull'intero importo di euro 90.000,00 euro, e a partire dal 2026 dovrà uscire dal regime per aver superato l'importo di 85.000,00 euro.