Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali

Risposta n. 138/2025

OGGETTO: Regime speciale per lavoratori impatriati – Contratto di lavoro stipulato tra un dirigente e una società calcistica sulla base di un CCNL – Articolo 16, decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

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

QUESITO

L'*Istante* rappresenta:

- di essere di nazionalità straniera e di aver stipulato, in data 20 settembre 2022, un contratto di lavoro a tempo determinato con una società calcistica professionistica ("Alfa") «*retto dalla disciplina civilistica comune e prevede la qualifica dirigenziale di guisa che al Contribuente trova applicazione il CCNL "Dirigenti Industria"*», e non ai sensi dell'articolo 27 del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36, «*di conseguenza non ha la qualifica di lavoratore sportivo professionista*»;

- *«che lo stesso avrebbe potuto terminarlo per stipulare un nuovo contratto federale se avesse ottenuto il titolo federale di direttore sportivo ("Sports Manager")»*:

- di aver acquisito *«la residenza fiscale italiana ai sensi dell'art. 2, comma 2 del TUIR, nella sua versione pro tempore vigente, nel periodo d'imposta 2023; a tal proposito si osserva che il contribuente ha trasferito la propria residenza anagrafica presso il comune Beta»* e che *«il trasferimento della residenza è stato occasionato dalla stipula del Contratto di lavoro con il Club»,* avvenuta il 20 settembre 2022 e attualmente interrotto;

- di non essere stato fiscalmente in Italia nel 2021 e 2022, e di aver mantenuto la residenza fiscale all'estero nel 2023 e nel 2024, quindi «*per almeno un biennio»*, come richiesto dalla norma;

- di non aver fatto istanza al datore di lavoro per ottenere l'applicazione del regime di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, «*pur avendone i requisiti»,* per ragioni di prudenza, in quanto *«non aveva certezza circa la sua permanenza in Italia per un periodo di almeno due anni (condizione questa richiesta dalla norma a fini dell'applicazione del Regime Impatriati)».*

Ciò premesso, l'I*stante* chiede se pur avendo stipulato con la società Alfa un contratto, «*retto dalla disciplina civilistica comune*» e non dal decreto legislativo n. 36 del 2021, possa applicare il regime speciale per lavoratori impatriati disciplinato dal comma 1, del citato articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015, e non quello previsto per i "*lavoratori sportivi*" di cui al successivo comma 5-*quater*.

In sede di documentazione integrativa l'*Istante* ha chiarito che:

- il contratto di lavoro non è stato stipulato ai sensi della legge 3 marzo 1981, n. 91 (abrogata dall'art. 52 del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36, con effetto a decorrere dal 1° luglio 2023), ma ai sensi del CCNL "*Dirigenti Industria*", e ricoprendo il ruolo di *Chief Football Officer* è stato inquadrato nella categoria dei "*Dirigenti*";

- «*la posizione ricoperta dal Chief Football Officer e le funzioni di quest'ultimo prevedevano il collegamento tra la proprietà (ivi incluso il Consiglio di Amministrazione), la parte sportiva e suoi dipendenti, che facevano capo all'Istante il quale aveva pertanto un ruolo sovraordinato di coordinamento e supervisione dell'intera area tecnico sportiva*» e che «*aveva poteri di definizione dell'assetto organizzativo e/o amministrativo della Società ma non spettava a quest'ultimo la gestione diretta e in prima persona dei rapporti tra società e calciatori o tecnici, la conduzione di trattative con altre Società sportive, aventi ad oggetto il trasferimento di calciatori, la stipulazione delle cessioni dei contratti e il tesseramento dei tecnici.* [...] *senza che vi sia stato un coinvolgimento diretto nell'esercizio di attività sportiva in senso stretto. Lo svolgimento e l'esecuzione di quest'ultima era affidata ai lavoratori sportivi in senso stretto, tra cui in primis il direttore sportivo e l'allenatore, oltre alle altre figure di settore quali tecnici e preparatori atletici.*»

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene trovi applicazione l'articolo 16, comma 1, del decreto legislativo n. 147 del 2015, «*stante la circostanza per cui il rapporto di lavoro subordinato instaurato tra l'Istante e la società Alfa non risulta sussumibile nello schema generale ed astratto di cui al comma 5- quater*». Per tale motivo intende «*optare per il Regime*

Impatriati nel Modello Redditi Persone Fisiche 2024 relativo ai redditi prodotti nel 2023, che rappresenta la prima dichiarazione dei redditi che l'Istante presenterà in Italia (essendo il 2023 il primo anno di residenza fiscale)».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 16, comma 1, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, stabilisce che: «*I redditi di lavoro dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30 per cento del loro ammontare al ricorrere delle seguenti condizioni: a) i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei due periodi di imposta precedenti il predetto trasferimento e si impegnano a risiedere in Italia per almeno due anni; b) l'attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano*».

Il successivo comma 5-*quater*, come modificato dall'articolo 12-*quater*, comma 1, del decreto legge 21 marzo 2022, n. 21 (decreto Ucraina-bis), convertito, con modificazioni dalla legge 20 maggio 2022, n. 51, prevede una specifica disciplina del regime speciale in argomento destinata ai "*lavoratori sportivi*", stabilendo che «*Ai rapporti di lavoro sportivo regolati dalla legge 23 marzo 1981, n. 91, e dal decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36, 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, 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».

Ai sensi dell'articolo 12-*quater*, comma 3, del decreto legge n. 21 del 2022, le disposizioni di cui sopra «*si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto [ndr. 21 maggio 2022]. 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*».

Da ultimo, l'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, recante la disciplina del "*nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati*", al comma 9,

dispone che dal 29 dicembre 2023 (data di entrata in vigore del decreto) «*sono abrogati l'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, e l'articolo 5, commi 2-bis, 2-ter e 2-quater, del decretolegge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58. Tuttavia, le disposizioni di cui al primo periodo continuano a trovare applicazione nei confronti dei soggetti che hanno trasferito la loro residenza anagrafica in Italia entro il 31 dicembre 2023 ovvero, per i rapporti di lavoro sportivo, che hanno stipulato il relativo contratto entro la stessa data*».

Chiarimenti in merito al "*regime speciale per lavoratori sportivi*" sono stati forniti con la risoluzione 30 giugno 2023, n. 38/E che, ha chiarito, tra l'altro, che:

- «*presupposto per poter 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*»;

- «*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». ultimo dall'art. 1, comma 17, lett. a), nn. 1) e 2), del Decreto legislativo 29 agosto 2023, n. 120».

In sostanza, dunque, il "*regime speciale per lavoratori sportivi*" è rivolto ai "*lavoratori sportivi*" che entro la data di entrata in vigore del citato decreto legislativo n. 209 del 2023 abbiano stipulato un contratto per regolare un "*rapporto di lavoro sportivo*" disciplinato dall'articolo 3 della citata legge n. 91 del 1981 o dagli articoli 25, 26 e 27 del citato decreto legislativo n. 36 del 2021.

In assenza dei requisiti richiesti è possibile, nel rispetto di ogni altra condizione prevista dalle relative norme, applicare il *regime speciale per lavoratori impatriati* previsto:

- dal comma 1 del medesimo articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015 per i contribuenti che hanno trasferito la residenza anagrafica in Italia entro il 31 dicembre 2023;

- dall'articolo 5 del decreto legislativo n. 209 del 2023 per i contribuenti che hanno trasferito la residenza dopo tale data.

Ciò posto, nel caso in esame, atteso che, come affermato dall'*Istante* e assunto acriticamente, il contratto di lavoro non è stato stipulato ai sensi della legge 3 marzo 1981, n. 91 (abrogata dall'art. 52 del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36 , con effetto a decorrere dal 1° luglio 2023), «*ma ai sensi del CCNL "Dirigenti Industria"* » l'*Istante,* che riferisce ai aver trasferito la residenza anagrafica in Italia entro il 31 dicembre 2023, può applicare nel rispetto di ogni altra condizione prevista dalla normativa, il *regime speciale per lavoratori impatriati* disciplinato dall'articolo 16, comma 1 del decreto legislativo n. 147 del 2015.

Non avendo fatto istanza al datore di lavoro per ottenere l'applicazione del regime speciale per lavoratori impatriati l'*Istante* potrà fruire dell'agevolazione, in presenza dei requisiti previsti dalla legge, direttamente nella dichiarazione dei redditi.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)