



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori
Autonomi ed Enti non Commerciali
Settore Consulenza
Ufficio Fiscalità finanziaria e
Sostituti di imposta

FEDERAZIONE ITALIANA
SPORT EQUESTRI
VIALE TIZIANO 74
00196, ROMA (RM)

PEC: amministrazione@pec.fise.it
segreteria@pec.fise.it

OGGETTO: *Consulenza giuridica n. 956–69/2024*
Associazioni e ordini professionali
FEDERAZIONE ITALIANA SPORT EQUESTRI
Codice Fiscale: 97015720580
Partita IVA: 02151981004
Istanza presentata il 11/10/2024

Con la richiesta di consulenza giuridica in oggetto è stato posto il seguente

QUESITO

La Federazione istante (di seguito “*Federazione*” o “*Istante*”) rappresenta che, in base ai regolamenti che disciplinano la propria attività e quella degli enti e società ad essa affiliate, organizza manifestazioni sportive equestri di livello nazionale ed internazionale, che prevedono l’erogazione di premi in denaro (in contanti, mediante assegno bancario o bonifico bancario) a favore di cavalieri, tecnici, tesserati, proprietari di cavalli, allevatori, residenti o non residenti, che

possono essere persone fisiche o giuridiche, residenti fiscalmente in Italia o non residenti.

In particolare, i citati regolamenti dispongono che i premi devono essere erogati a favore dei cavalieri concorrenti o, se minori di anni diciotto, nei confronti del soggetto esercente la potestà genitoriale in base alla posizione occupata nella classifica o nella specifica graduatoria se assegnato su criterio differente rispetto alla classifica di una categoria, gara o partita.

È altresì consentito assegnare tali premi ad un soggetto differente dal cavaliere concorrente (proprietario, allevatore o altro), qualora ciò risulti dichiarato in forma scritta dal cavaliere o, per i minori di anni diciotto, da colui che esercita la potestà genitoriale.

In relazione alla tassazione di detti premi, l'*Istante* rileva dubbi interpretativi, che emergono a seguito dell'entrata in vigore delle disposizioni di cui al decreto legislativo 20 febbraio 2021, n. 36.

In particolare, la *Federazione* rappresenta che i dubbi riguardano l'ambito di applicazione della nuova disposizione di cui all'articolo 36, comma 6-*quater* del decreto legislativo n. 36 del 2021, in connessione con altre e vigenti disposizioni dell'ordinamento che regolano, in generale, il regime fiscale dei premi e, in particolare, quello relativo ai premi erogati dalla *Federazione*.

Al riguardo, l'*Istante* individua quattro tipologie di premi che corrispondono ad altrettante fattispecie di erogazione:

1) i premi e i *sovrappremi* corrisposti dalla *Federazione*, tra i quali rientrano (i) i premi erogati direttamente dalla *Federazione* sulla base dei risultati di classifica previsti nel montepremi delle singole manifestazioni sportive organizzate direttamente dalla *Federazione* o, per il suo tramite, da Associazioni o Società Sportive Dilettantistiche (ASD o SSD) sue affiliate o aggregate, e (ii) le somme ulteriori (c.d. *sovrappremi*) erogate dalla *Federazione* in funzione dei risultati ottenuti in occasione di una o più manifestazioni d'interesse federale,

nazionale o regionale, ulteriori rispetto al montepremi delle singole manifestazioni sportive;

2) i premi e i *sovrappremi* corrisposti, nell'ambito della propria attività istituzionale, da Associazioni Sportive Dilettantistiche (ASD) e Società Sportive Dilettantistiche (SSD) iscritte nel Registro delle attività sportive e affiliate o aggregate alla *Federazione*, tra i quali rientrano (i) i premi erogati direttamente dai Comitati organizzatori, costituiti nella forma di ASD o SSD, sulla base dei risultati di classifica previsti nel montepremi delle singole manifestazioni sportive da essi organizzate, e (ii) le somme ulteriori rispetto al montepremi (c.d. *sovrappremi*) erogati dai predetti Comitati organizzatori in funzione dei risultati ottenuti in occasione di una o più manifestazioni d'interesse federale, nazionale o regionale;

3) i premi corrisposti da imprese individuali, società commerciali e enti, nell'ambito della propria attività commerciale sulla base dei risultati di classifica previsti nel montepremi delle singole manifestazioni sportive da essi organizzate;

4) i premi e i *sovrappremi* corrisposti ad atleti o tecnici, nell'ambito di un rapporto di lavoro sportivo, dalla *Federazione* o da ASD e SSD iscritte nel Registro delle attività sportive e affiliate o aggregate alla *Federazione*.

In relazione ai premi (e ai *sovrappremi*) rientranti nelle quattro fattispecie sopra richiamate, l'*Istante* chiede chiarimenti in merito al relativo trattamento fiscale, ai fini delle imposte dirette, con riguardo in particolare alle ritenute che i soggetti erogatori sono tenuti ad applicare, e dell'Iva (nell'ipotesi in cui i premi siano erogati a soggetti passivi Iva), avendo riguardo ai vari casi in cui il percettore sia una persona fisica o giuridica, e sia fiscalmente residente o meno.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riguardo alle diverse tipologie e fattispecie rappresentate, l'*Istante* propone le seguenti soluzioni interpretative.

In relazione alla fattispecie *sub 1)*, l'*Istante* ritiene che i premi e i *sovrappremi* debbano essere assoggettati, indipendentemente dal fatto se il percettore sia o meno titolare di partita Iva, alla ritenuta del 4 per cento, ai sensi del combinato disposto della disposizione di carattere speciale di cui all'articolo 5 del decreto legge 30 dicembre 1991, n. 417 e dell'articolo 28, comma 2, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Con riguardo all'Iva, l'*Istante* ritiene che i premi in denaro sono al di fuori del campo di applicazione dell'imposta, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera *a)*, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

L'*Istante* ritiene, inoltre, che il medesimo trattamento fiscale vada applicato anche nel caso in cui i beneficiari dei premi siano soggetti non residenti fiscalmente in Italia.

In relazione alla fattispecie *sub 2)*, l'*Istante* ritiene che i premi e i *sovrappremi* debbano essere assoggettati, indipendentemente dal fatto se il percettore sia o meno titolare di partita Iva, alla ritenuta del 20 per cento, ai sensi del combinato disposto della disposizione di carattere generale di cui all'articolo 36, comma 6-*quater*, del decreto legislativo n. 36 del 2021, e dell'articolo 30, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973. Ciò a condizione che il percettore sia un cavaliere, un proprietario, o un allevatore, tesserati nell'ambito del quadro dell'ordinamento disciplinato dalla *Federazione*.

A parere dell'*Istante*, ai premi erogati, nel periodo dal 29 febbraio 2024 al 31 dicembre 2024, di importo inferiore o pari a 300 euro si applica l'esenzione di cui all'articolo 14, comma 2-*quater*, del decreto legge 30 dicembre 2023, n. 215.

Con riguardo all'Iva, l'*Istante* ritiene i premi in denaro sono al di fuori del campo di applicazione dell'imposta, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera *a)*, del d.P.R. n. 633 del 1972.

L'*Istante* ritiene che il medesimo trattamento fiscale vada applicato anche nel caso in cui i beneficiari dei premi siano soggetti non residenti fiscalmente in Italia.

In merito alla fattispecie *sub 3*), la *Federazione* ritiene che i premi debbano essere assoggettati a ritenuta ai sensi dell'articolo 25 del d.P.R. n. 600 del 1973, se erogati a beneficio di persone fisiche. Nei confronti dei soggetti fiscalmente residenti in Italia, la ritenuta è applicabile nella misura del 20 per cento a titolo di acconto, mentre nei confronti dei soggetti non residenti è applicabile nella misura del 30 per cento a titolo di imposta.

Nel caso in cui i premi siano erogati a beneficio soggetti diversi dalle persone fisiche, l'*Istante* ritiene non applicabile alcuna ritenuta.

Con riguardo all'Iva, l'*Istante* ritiene i premi in denaro sono al di fuori del campo di applicazione dell'imposta, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera *a*), del d.P.R. n. 633 del 1972.

In ordine alla fattispecie di cui al *sub 4*), l'*Istante* ritiene che i premi debbano essere assoggettati a tassazione seguendo il regime fiscale applicabile al reddito conseguito dal percipiente, in base alla tipologia di contratto di lavoro sportivo stipulato, ai sensi degli articoli 25, 28 e 28-*bis* del decreto legislativo n. 36 del 2021, e in applicazione delle disposizioni di cui agli articoli 35, 36 e 37, del medesimo decreto legislativo.

Pertanto, i premi non concorrono al reddito del percipiente lavoratore sportivo, fino all'importo di 15.000 euro, non dovendo essere assoggettati a ritenuta. Per l'importo eccedente, saranno applicate le ordinarie aliquote Irpef.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 67, comma 1, lettera *d*), del Testo unico delle imposte sul reddito approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir) dispone che costituiscono redditi diversi per il percipiente, 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 vincite delle lotterie, dei concorsi a premio, dei giochi e delle scommesse organizzati per il pubblico e i premi derivanti da prove di abilità o dalla sorte nonché quelli attribuiti in riconoscimento di particolari meriti artistici, scientifici o sociali».*

Il successivo articolo 69 dispone al comma 1 che i premi e le vincite sopra richiamate *«costituiscono reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta, senza alcuna deduzione».*

Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei soggetti non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 23, comma 1, lettera f) *«i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, (...)».*

Il primo periodo del comma 1 dell'articolo 30 del d.P.R. n. 600 del 1973 prevede che *«i premi derivanti da operazioni a premio assegnati a soggetti per i quali gli stessi assumono rilevanza reddituale ai sensi dell'articolo 6 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, gli altri premi comunque diversi da quelli su titoli e le vincite derivanti dalla sorte, da giuochi di abilità, quelli derivanti da concorsi a premio, da pronostici e da scommesse, corrisposti dallo Stato, da persone giuridiche pubbliche o private e dai soggetti indicati nel primo comma dell'articolo 23, sono soggetti a una ritenuta alla fonte a titolo di imposta, con facoltà di rivalsa, con esclusione dei casi in cui altre disposizioni già prevedano l'applicazione di ritenute alla fonte».*

La disposizione in esame prevede, al secondo periodo, la non applicazione delle ritenute, qualora nel corso del periodo di imposta *«il valore complessivo dei premi derivanti da operazioni a premio attribuiti nel periodo d'imposta dal sostituto d'imposta al medesimo soggetto non supera l'importo di lire 50.000; se*

il detto valore è superiore al citato limite, lo stesso è assoggettato interamente a ritenuta».

In base a quanto disposto al terzo periodo del citato comma 1 dell'articolo 30, le disposizioni fin qui richiamate non si applicano con riferimento ai premi che concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente.

L'aliquota delle ritenute è stabilita, dal successivo comma 2 del citato articolo 30, in misura pari al:

- 1) dieci per cento per i premi delle lotterie, tombole, pesche o banchi di beneficenza autorizzati a favore di enti e comitati di beneficenza;
- 2) venti per cento sui premi dei giuochi svolti in occasione di spettacoli radio-televisivi, competizioni sportive o manifestazioni di qualsiasi altro genere nei quali i partecipanti si sottopongono a prove basate sull'abilità o sull'alea o su entrambe;
- 3) venticinque per cento in ogni altro caso.

Nella circolare del Ministero delle Finanze 7 marzo 1997, n. 69/E è stato chiarito che la base imponibile su cui calcolare le ritenute è costituita dal valore normale complessivo dei premi assegnati, determinato ai sensi dell'articolo 9 del Tuir, che dispone, al comma 3, che per valore normale deve intendersi *«il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore».*

La disposizione di cui all'articolo 30 del d.P.R. n. 600 del 1973 trova applicazione per i premi corrisposti dallo Stato, da persone giuridiche pubbliche e private e, in generale dai sostituti d'imposta di cui all'articolo 23 del citato d.P.R. n. 600 del 1973.

La ritenuta trova applicazione anche nel caso in cui le somme siano percepite da soggetti non fiscalmente residenti, in quanto esse assumono rilevanza come redditi diversi ai sensi di quanto previsto dall'articolo 23, comma 1, lettera *f*), del Tuir, fatta salva l'eventuale applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate nel Paese di residenza del percettore.

Pertanto, i premi corrisposti da sostituti di imposta nell'ambito di competizioni sportive, che non sono assoggettati a ritenute ai sensi di altre disposizioni, sono assoggettati a tassazione mediante applicazione di ritenuta alla fonte, a titolo di imposta, nella misura del 20 per cento.

Con riguardo al regime dei premi corrisposti da enti dell'ordinamento sportivo, va osservato che il decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36 (rubricato *«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»*) ha introdotto una complessiva revisione delle norme che regolano l'ordinamento sportivo, definendo l'ambito del *«lavoro sportivo»* e la figura del *«lavoratore sportivo»*.

Ai sensi dell'articolo 25, comma 1, del decreto legislativo n. 36 del 2021 sono lavoratori sportivi *«l'atleta, l'allenatore, l'istruttore, il direttore tecnico, il direttore sportivo, il preparatore atletico e il direttore di gara che, senza alcuna distinzione di genere e indipendentemente dal settore professionistico o dilettantistico, esercita l'attività sportiva verso un corrispettivo a favore di un soggetto dell'ordinamento sportivo iscritto nel Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche, nonché a favore delle Federazioni sportive nazionali, delle Discipline sportive associate, degli Enti di promozione sportiva, delle*

associazioni benemerite, anche paralimpici, del CONI, del CIP e di Sport e salute S.p.a. o di altro soggetto tesserato. È lavoratore sportivo ogni altro tesserato, ai sensi dell'articolo 15, che svolge verso un corrispettivo a favore dei soggetti di cui al primo periodo le mansioni rientranti, sulla base dei regolamenti tecnici della singola disciplina sportiva, tra quelle necessarie per lo svolgimento di attività sportiva, con esclusione delle mansioni di carattere amministrativo-gestionale. Non sono lavoratori sportivi coloro che forniscono prestazioni nell'ambito di una professione la cui abilitazione professionale è rilasciata al di fuori dell'ordinamento sportivo e per il cui esercizio devono essere iscritti in appositi albi o elenchi tenuti dai rispettivi ordini professionali».

Il successivo comma 2 dispone 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 decreto legislativo n. 36 del 2021 ha introdotto una nuova disciplina relativa al trattamento tributario dei redditi dei lavoratori sportivi. In particolare, ad opera dell'articolo 52, comma 2-bis, è stato eliminato dall'articolo 67, comma 1, lettera m), il riferimento ai compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche, con la conseguenza che i redditi derivanti da prestazioni di lavoro sportivo non possono più rientrare nella categoria dei redditi diversi.

Visto che, come detto, il lavoro sportivo può essere esercitato nella forma di lavoro subordinato, lavoro autonomo o di collaborazione coordinata e continuativa, i redditi che ne derivano rientrano alternativamente, sulla base dello specifico contratto di lavoro attivato (secondo la generale disciplina civilistica e la speciale normativa dettata dal medesimo decreto legislativo n. 36 del 2021) nella categoria dei redditi di lavoro dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente o dei redditi di lavoro autonomo.

L'articolo 36, comma 6-*quater*, del decreto legislativo n. 36 del 2021 disciplina dal punto di vista fiscale le somme versate ad atleti e tecnici, a titolo di premio e per la partecipazione a raduni, stabilendo che *«Le somme versate a 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 o internazionali, da parte di CONI, CIP, Federazioni sportive nazionali, Discipline sportive associate, Enti di promozione sportiva, Associazioni e società sportive dilettantistiche, sono inquadrare come premi ai sensi e per gli effetti dell'articolo 30, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600»*.

Dette somme, pertanto, sono assoggettate alla ritenuta a titolo di imposta, ai sensi e per gli effetti della richiamata disposizione di cui all'articolo 30, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, che prevede che per i premi relativi a *«giuochi svolti in occasione di [...] competizioni sportive»* la ritenuta a titolo d'imposta è *«fissata al 20 per cento»*.

Dal punto di vista soggettivo, la disposizione identifica puntualmente i soggetti eroganti (CONI, CIP, Federazioni sportive nazionali, Discipline sportive associate, Enti di promozione sportiva, Associazioni e società sportive dilettantistiche) nonché i percettori dei premi soggetti alla ritenuta (atleti e tecnici dell'area del dilettantismo).

L'ambito oggettivo della disposizione in esame è circoscritto ai premi conseguiti dai predetti soggetti in funzione della loro partecipazione a competizioni sportive, nonché per la sola partecipazione a raduni, quali componenti delle squadre nazionali di disciplina nelle manifestazioni nazionali o internazionali. In sostanza, la norma prevede che sono assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta non solo le somme conseguite a titolo di premi per la partecipazione a competizioni sportive nazionali o internazionali, ma anche quelle

ricevute per la partecipazione a raduni, come componenti delle squadre nazionali di disciplina, a condizione che gli stessi raduni siano connessi alla preparazione delle predette manifestazioni nazionali e internazionali.

In ordine alla disposizione di cui all'articolo 36, comma 6-*quater*, del decreto legislativo n. 36 del 2021 va osservato che il decreto legge 30 dicembre 2023, n. 215 ha previsto, all'articolo 14, comma 2-*quater*, che, per il periodo intercorrente tra la data di entrata in vigore della legge di conversione, e fino al 31 dicembre 2024, non fossero applicate le ritenute di cui all'articolo 30, comma 2 sopracitato, nel caso in cui l'ammontare complessivo delle somme erogate ai sensi del citato comma 6-*quater* nel *«periodo dal sostituto d'imposta al medesimo soggetto non supera l'importo di 300 euro; se l'ammontare è superiore a tale importo, le somme sono assoggettate interamente alla ritenuta alla fonte»*.

Con specifico riguardo a premi corrisposti dall'*Istante*, va ricordato che, ai sensi dell'articolo 5 del decreto legge 30 dicembre 1991, n. 417, la *Federazione*, quando corrisponde i premi ai partecipanti a manifestazioni sportive ippiche, deve operare *«all'atto del pagamento una ritenuta alla fonte nella misura prevista dall'articolo 28, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, con l'obbligo di rivalsa. La ritenuta è operata a titolo d'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche dovuta dal percipiente nei confronti dei soggetti che esercitano le attività commerciali indicate nell'articolo 51 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e a titolo di imposta nei confronti degli altri soggetti»*.

Per effetto del richiamo al comma 2 dell'articolo 28 del d.P.R. 600 del 1973, la ritenuta è applicata nella misura del 4 per cento.

La disposizione di cui al richiamato articolo 5 del decreto legge n. 417 del 1991 rappresenta una disposizione di carattere speciale che, come tale, trova

applicazione limitatamente ai premi direttamente corrisposti dalla *Federazione* ai partecipanti alle manifestazioni sportive ippiche.

Tanto premesso, con riguardo alle fattispecie rappresentate in istanza, e ai connessi quesiti, relativi tutte a premi corrisposti nell'ambito di manifestazioni sportive organizzate nell'area del dilettantismo, si osserva quanto segue.

In relazione alla fattispecie *sub 1)*, relativa a premi corrisposti direttamente dalla *Federazione*, in occasione di manifestazioni sportive ippiche, si ritiene che i premi debbano essere assoggettati a ritenuta nella misura del 4 per cento secondo la disciplina speciale prevista dal combinato disposto dell'articolo 5 del decreto legge n. 417 del 1991 e dell'articolo 28, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973.

La ritenuta deve essere applicata a titolo di acconto con riguardo a percipienti che esercitano attività di impresa, e a titolo di imposta per tutti gli altri soggetti.

Tale ritenuta deve essere applicata anche sui premi corrisposti a soggetti non residenti, salva l'eventuale applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate nel Paese di residenza del percettore.

Con riguardo alla fattispecie *sub 2)*, relativa ai premi corrisposti dalle ASD ed SSD iscritte nel Registro delle attività sportive e affiliate o aggregate alla *Federazione*, si ritiene che detti premi, se corrisposti ad atleti e tecnici tesserati, in funzione della loro partecipazione a competizioni sportive, nonché per la sola partecipazione a raduni, quali componenti delle squadre nazionali di disciplina nelle manifestazioni nazionali o internazionali, siano soggetti alla disciplina di cui al combinato disposto dell'articolo 36, comma 6-*quater*, del decreto legislativo n. 36 del 2021 e dell'articolo 30, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973.

I premi in questione devono pertanto essere assoggettati a ritenuta nella misura del 20 per cento a titolo di imposta, qualora corrisposti a soggetti persone fisiche, che in base al regolamento adottato dalla *Federazione*, possano essere qualificati come «*atleti*» o «*tecnici*», e questo anche nel caso in cui i percipienti,

qualificati come sopra, siano soggetti che esercitano per professione abituale attività di lavoro autonomo o di impresa.

La ritenuta nella misura del 20 per cento deve essere applicata anche sui premi corrisposti a soggetti non fiscalmente residenti, salva l'eventuale applicazione di convenzioni contro la doppia imposizione.

In relazione alla fattispecie *sub 3)*, relativa ai premi corrisposti da imprese individuali, società commerciali ed enti, diversi da ASD e SSD, nell'ambito della propria attività commerciale, si ritiene che i premi debbano essere assoggettati a ritenuta a seconda della rilevanza reddituale che assumono per il percipiente, secondo le disposizioni generali di cui al DPR n. 600 del 1973.

Con riguardo alla fattispecie *sub 4)*, relativa a premi erogati dalla *Federazione* o da ASD e SSD iscritte nel Registro delle attività sportive e affiliate o aggregate alla *Federazione*, nell'ambito di un rapporto di lavoro sportivo disciplinato dal decreto legislativo n. 36 del 2021, e percepiti quindi dai lavoratori sportivi in dipendenza dei contratti di lavoro sportivo di cui sono titolari, si ritiene che non sia applicabile la disciplina di cui al combinato disposto degli articoli 36, comma 6-*quater*, del decreto legislativo n. 36 del 2021 e 30, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, anche qualora le somme erogate siano qualificate, nelle varie tipologie di contratti di lavoro sportivo, come "premi" correlati al raggiungimento di determinati risultati sportivi.

Ciò in quanto le predette 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 in cui esse ricadono, in funzione della modalità di svolgimento della prestazione lavorativa (ad esempio, lavoro subordinato o autonomo, oppure collaborazione coordinata e continuativa).

In tali ipotesi, quindi, i premi devono essere assoggettati a ritenuta a seconda della rilevanza reddituale che assumono per il percipiente.

Con riferimento all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ai premi corrisposti, si osserva che, ai fini dell'assoggettamento ad Iva di una operazione occorre verificare la sussistenza dei presupposti soggettivo, oggettivo e territoriale previsti dall'articolo 1 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ai sensi del quale *«L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni»*.

Per quanto di interesse in questa sede, con riferimento al requisito oggettivo occorre far riferimento alle disposizioni previste negli articoli 2 e 3 del citato d.P.R. n. 633 del 1972, conformi ai principi comunitari contenuti nella direttiva 2006/112/CE (Titolo I articolo 2, Titolo IV articoli 24 e seguenti).

Nel definire l'ambito oggettivo di applicazione dell'Iva, in particolare, la Corte di Giustizia UE ha affermato che *«la possibilità di qualificare una prestazione di servizi come operazione a titolo oneroso presuppone unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra tale prestazione e un corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo. Tale nesso diretto esiste qualora tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario»* (cfr. *ex multis*, sentenze 3 marzo 1994, causa C-16/93; 26 settembre 2013 causa C-283/12; 29 ottobre 2015, causa C-174/14; 22 giugno 2016 causa C-11/15).

Inoltre, secondo la Corte, *«la base imponibile di una prestazione di servizi è costituita da tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo del servizio prestato che una prestazione di servizi è pertanto imponibile solo quando esista un nesso diretto fra il servizio prestato e il controvalore ricevuto (sentenza del 3 marzo 1994, C16/93, Tolsma). Quindi, si configura un'operazione imponibile, “soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso*

ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente» (cfr. sentenza del 2 giugno 2016, causa C-263/15).

In linea con il predetto quadro normativo e giurisprudenziale, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che, in linea generale, una dazione di denaro assume rilevanza ai fini Iva «*quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive*» (cfr. circolare 21 novembre 2013, n. 34/E; risoluzioni 3 maggio 1999, n. 72; 24 aprile 2001, n. 54; 19 marzo 2002, n. 90/E; 11 giugno 2002, n. 183/E; 23 giugno 2003, n. 135/E; 16 marzo 2004, n.42/E).

Pertanto, alla luce del delineato quadro normativo, giurisprudenziale e di parassi, con riferimento alle fattispecie *sub 1), 2) e 3)*, in base a quanto rappresentato dall'*Istante*, si ritiene che non sussista un rapporto sinallagmatico inteso quale “scambio di reciproche prestazioni”, necessario a qualificare una operazione come rilevante agli effetti dell'Iva.

Per le medesime ragioni, in relazione alla fattispecie *sub 4)*, si ritiene che il premio erogato nell'ambito di un contratto di lavoro sportivo assuma rilevanza ai fini Iva, per il percettore che, in quanto lavoratore autonomo, si qualifichi come soggetto passivo ai fini della citata imposta. In tale ipotesi, infatti, la somma relativa al premio costituisce parte del compenso della prestazione di lavoro autonomo esercitata a favore del soggetto erogatore, e deve essere assoggettata a Iva al pari dell'intero corrispettivo ricevuto.

IL DIRETTORE CENTRALE *ad interim*
Salvatore Cortese
Firmato digitalmente