

AGEVOLAZIONI

La tassazione degli sportivi dilettanti impatriati – II° parte

di Luca Caramaschi

Come osservato nel [precedente contributo](#), anche in relazione alla figura dello **sportivo dilettante** (attualmente definita per “differenza”, in attesa che il legislatore ne dia una esplicita definizione come previsto dalla recente **delega di riforma dell'ordinamento sportivo**) risulta applicabile l'importante **agevolazione definita “rientro dei cervelli”** e disciplinata dall'[articolo 16 D.Lgs. 147/2015](#). Tale previsione è stata recentemente modificata a seguito della conversione del **D.L. 34/2019** (c.d. “Decreto crescita”) ad opera della **Legge 58/2019**, pubblicata nel S.O. n.26 della G.U. n.151 del 29.06.2019.

L'agevolazione permette, nella sostanza, di **assoggettare a tassazione** per un **periodo di 5 anni** solo **una parte del reddito conseguito in Italia** dallo sportivo dilettante cosiddetto “impatriato”, ovvero che **si impegna a rientrare e risiedere in Italia per un certo periodo di tempo**.

Per effetto delle recenti evoluzioni normative si sono modificate le condizioni alle quali si applica il regime di favore, per cui è sufficiente che i lavoratori (*rectius sportivi dilettanti*) non siano stati residenti in Italia nei **due periodi d'imposta precedenti** il predetto trasferimento, che si impegnino a **risiedere in Italia per almeno due anni**, e che l'attività lavorativa sia **prestata prevalentemente nel territorio italiano**.

L'agevolazione, così come riconfigurata a seguito delle recenti modifiche normative, si applica a partire dai **redditi conseguiti** dagli sportivi dilettanti “impatriati” nel **periodo d'imposta 2020**.

Ambito soggettivo

Dal punto di vista soggettivo, l'[articolo 5, comma 1, lettera a\), D.L. 34/2019](#) va a sostituire integralmente l'[articolo 16, comma 1, D.Lgs. 147/2015](#), ricomprendendo nell'agevolazione anche i **redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente**, mentre la successiva **lettera b)**, nel novellare il comma 1-bis dell'articolo 16, dispone che le agevolazioni si estendano ai **redditi d'impresa** prodotti dai **lavoratori “impatriati”**, se avviano un'attività d'impresa in Italia a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2020.

Rispetto alla precedente versione dell'agevolazione, **vengono inoltre eliminate** per tutti i **soggetti “impatriati”** che godono dell'agevolazione le seguenti **due condizioni**:

- che **l'attività lavorativa sia svolta** presso **un'impresa residente nel territorio dello Stato**

in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con società che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;

- che i **lavoratori rivestano ruoli direttivi**, ovvero sono in possesso di **requisiti di elevata qualificazione o specializzazione**.

Il recente decreto quindi recepisce ciò che già l'Agenzia delle entrate aveva accolto in via interpretativa (si veda la [C.M. 17/E/2017](#)) ovvero la possibilità di applicare il **regime agevolativo** anche ai **redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente**. Il medesimo documento di prassi inoltre precisa che è ammesso al beneficio, oltre che il lavoratore che **si trasferisce in Italia per essere assunto da un'impresa italiana**, anche il lavoratore che si trasferisce in Italia per prestare la propria attività **presso una stabile organizzazione** di una impresa estera della quale è già dipendente, nonché il **lavoratore distaccato** in Italia in forza di un rapporto di lavoro instaurato all'estero con una società collegata alla società italiana sulla base dei rapporti previsti dalla norma.

Infine, le disposizioni agevolate trovano applicazione anche per i soggetti di cui all'[articolo 16, comma 2, D.Lgs. 147/2015](#). Si tratta:

- dei **cittadini Ue** destinatari del previgente regime fiscale per l'incentivo al rientro dei lavoratori (di cui alla Legge 238/2010), nonché;
- dei **cittadini di Stati non Ue**, con i quali sia in vigore una **convenzione per evitare le doppie imposizioni** in materia di imposte sul reddito ovvero un **accordo sullo scambio di informazioni** in materia fiscale, in possesso di un diploma di **laurea**, che hanno svolto continuativamente **un'attività di lavoro dipendente**, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi ovvero che hanno svolto continuativamente **un'attività di studio** fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un diploma di **laurea** o una **specializzazione post lauream**.

Come è facile verificare, quindi, non si tratta solo di un "rientro" di soggetti italiani che hanno in precedenza scelto di emigrare all'estero ma l'agevolazione trova applicazione anche nei confronti di lavoratori (*rectius sportivi dilettanti*) **stranieri (non solo comunitari)** che decidono di trasferirsi in Italia per un periodo di almeno 2 anni.

Proprio con riferimento alla figura degli **sportivi dilettanti** occorre, tuttavia, evidenziare talune perplessità legate alle possibili **forme di inquadramento "lavorativo"** dei medesimi. Come è noto l'[articolo 67, comma 1, lettera m\), Tuir](#) riconosce la possibilità di erogare a detti soggetti somme in esenzione fino a una determinata soglia e a tassazione definitiva fino ad ulteriore soglia, in assenza di una qualsivoglia contribuzione previdenziale e assistenziale, annoverando le stesse nella categoria fiscale dei "**redditi diversi**". Essendo l'agevolazione definita "rientro dei cervelli" riconosciuta per i redditi di lavoro dipendente e assimilati nonché di lavoro autonomo, **sorge spontaneo il dubbio** se le somme di cui al citato **articolo 67** (ovviamente quelle eccedenti la soglia di esenzione) siano o meno ricomprese nell'agevolazione.

Dopo il tentativo (ahimè, fallito) operato dal legislatore con la **Legge di bilancio 2018 (L. 205/2017)** e rettificato solo dopo qualche mese ad opera del cd. **“Decreto dignità” (D.L. 87/2017)**, di qualificare in modo esplicito come **“collaborazioni coordinate e continuative”** i rapporti instaurati con sportivi dilettanti (e in attesa di vedere come la recente delega di riforma dell’ordinamento sportivo risolverà la questione), più di un dubbio sorge circa la possibilità di applicare **l’agevolazione** a rapporti, apparentemente di “non lavoro”, non ancora espressamente qualificati dal legislatore.

A tali dubbi, peraltro, parrebbero sottratte le cosiddette **collaborazioni amministrativo-gestionali** le quali, seppur rientranti nella disciplina di cui all'[articolo 67, comma 1, lettera m\), Tuir](#), sono inequivocabilmente considerate “collaborazioni” (tanto che per esse è previsto l’obbligo di comunicazione al centro per l’impiego).

Sarebbe opportuno, in vista della imminente applicazione dell’agevolazione, che l’Agenzia delle entrate intervenisse sul punto per fornire chiarimenti agli operatori.

Ambito oggettivo

Con riferimento alla misura dell’agevolazione, la riduzione dell’imponibile di cui godono i lavoratori “impatriati” è **incrementata dal 50 al 70%**. Solo quindi il 30% dello **sportivo dilettante “impatriato”** verrà assoggettata a imposizione (mentre, come osservato nel precedente contributo, per gli sportivi professionisti viene mantenuta la riduzione dell’imponibile alla metà).

Vi sono poi situazioni, introdotte nel nuovo [comma 3-bis](#) dell’**articolo 16 D.Lgs. 147/2015**, che riconoscono l’estensione dei benefici fiscali per **ulteriori 5 periodi di imposta**. Si tratta di lavoratori (*rectius sportivi dilettanti*) “impatriati”:

- che hanno **almeno un figlio minorenne o a carico**, anche in affido preadottivo;
- che diventano **proprietari di almeno un’unità immobiliare di tipo residenziale** in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti al trasferimento; l’unità immobiliare può essere acquistata in Italia o nei 12 mesi precedenti al trasferimento e può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà.

In entrambi i casi, **per il periodo di prolungamento dell’agevolazione**, essa consiste nella **detassazione a metà dei redditi** oggetto del beneficio fiscale (che sono assoggettati dunque a imposta per il 50% del loro ammontare). Per i lavoratori che abbiano **almeno 3 figli minorenni o a carico**, anche in affido preadottivo, durante il periodo di prolungamento i redditi agevolabili sono detassati al 90% (concorrono a formare l’imponibile per il 10% del loro ammontare).

Inoltre, il nuovo [comma 5-bis](#) dell’**articolo 16 D.Lgs. 147/2015** introdotto dal cd. **“Decreto crescita”**, **eleva dal 70 al 90%** la percentuale di detassazione del reddito (dunque solo il 10%

concorre a formare l'imponibile) per i lavoratori (*rectius sportivi dilettanti*) "impatriati" che trasferiscono la **residenza in una delle** seguenti **regioni del Mezzogiorno**: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia.

Da ultimo, il nuovo [comma 5-ter](#) dell'articolo 16, D.Lgs. 147/2015, permette ai **cittadini italiani non iscritti all'Aire** rientrati in Italia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, di accedere ai benefici fiscali per i **lavoratori "impatriati"** come modificati dalle norme in commento, purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per il periodo nei 2 periodi d'imposta precedenti il trasferimento in Italia.

Seminario di specializzazione

LE AGEVOLAZIONI FISCALI PER GLI IMPATRIATI: NOVITÀ E APPLICAZIONI PRATICHE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)