

News fiscale del 02.03.2024

PUBBLICATE LE ISTRUZIONI E I MODELLI REDDITI 2024 L'AGENZIA ENTRATE "DIMENTICA" LE AGEVOLAZIONI FISCALI PER GLI SPORTIVI IN REGIME FORFETTARIO

Premessa

Con provvedimento n. 68687 del Direttore dell'Agenzia Entrate del 28.02.2024 sono state pubblicate le istruzioni e i modelli delle dichiarazioni dei Redditi per l'anno d'imposta 2023.

Nelle istruzioni dei modelli Redditi 2024 PF (persone fisiche), accanto ad alcune conferme circa l'applicazione delle disposizioni agevolative fiscali previste dal D.lgs. 36/2021 in materia di lavoro sportivo in ambito dilettantistico, troviamo anche delle **"spiacevoli" sorprese** con riguardo ai **lavoratori sportivi** titolari di partita Iva **in regime forfettario**; per questi ultimi, infatti, **non sembrerebbe applicabile l'esenzione fiscale fino alla soglia di euro 15.000** prevista dall'art. 36, comma 6¹, D.lgs. 36/2021, per i **compensi** percepiti in relazione all'attività sportiva svolta nel **settore dilettantistico**.

Nella presente news analizziamo i quadri del modello Redditi PF e le relative istruzioni che interessano il mondo sportivo dilettantistico, con l'intento di rintracciare sia le conferme che i dubbi e le perplessità circa le divergenze delle istruzioni ministeriali rispetto a quanto disposto dalla normativa di riferimento (D.lgs. 36/2021, cosiddetta Riforma del Lavoro Sportivo).

Quadro RE – Redditi di lavoro autonomo (artisti e professionisti)

Come specificato nelle istruzioni ministeriali, il quadro RE deve essere utilizzato per dichiarare i redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni indicati nel comma 1 dell'art. 53 del TUIR, rientranti nel regime analitico.

Sono definiti redditi di lavoro autonomo quelli derivanti dall'esercizio di arti o professioni, cioè dall'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo non rientranti tra quelle imprenditoriali, anche se esercitate in forma associata.

I redditi di lavoro autonomo abituale vanno dichiarati nel **quadro RE**, oppure nel **quadro LM** se si tratta di contribuenti che adottano il regime forfettario per gli esercenti attività d'impresa arti o professioni, di cui all'articolo 1, commi 54-89 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, o il regime previsto dall'art. 27, commi 1 e 2, del decreto-legge 6 luglio 2011, n.98, mentre i redditi di lavoro autonomo occasionale, qualificati redditi diversi, vanno dichiarati nel **quadro RL**. Nello stesso quadro RL vanno dichiarati anche gli altri redditi di lavoro autonomo indicati nel comma 2 dell'art. 53 del TUIR.

¹ Art. 36, c. 6, D.lgs. 36/2021: "I compensi di lavoro sportivo nell'area del dilettantismo non costituiscono base imponibile ai fini fiscali fino all'importo complessivo annuo di euro 15.000,00 ..."

Quindi, in base al tenore delle istruzioni, occorre compilare il **quadro RL** anche per i redditi indicati alla lettera a) del comma 2 dell'art. 53, ovvero sia quelli derivanti dalle prestazioni sportive, oggetto di contratto diverso da quello di lavoro subordinato o da quello di collaborazione coordinata e continuativa, ai sensi del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36.

Con riguardo ai redditi di lavoro autonomo abituale, tra cui rientrano anche i redditi dei lavoratori sportivi titolari di Partita Iva, le istruzioni precisano che nel **rigo RE21, colonna 5**, va indicata la differenza tra il totale dei compensi (intesi al lordo della franchigia di 15.000 euro) e il totale delle spese.

Le stesse istruzioni specificano che nel **rigo RE21, colonna 4**, va indicato l'eventuale importo, già ricompreso in colonna 5, dei redditi relativi a prestazioni sportive in ambito dilettantistico ex art. 36, comma 6, D.lgs. 36/2021, per le quali sono previste particolari soglie di esenzione a seguito di specifiche disposizioni normative (si tratta dei redditi esclusi da imposizione fiscale fino alla soglia massima di euro 15.000 annuali).

Nel **rigo RE23**, va indicato l'importo di rigo RE21, colonna 5, al netto della quota non imponibile dell'importo di rigo RE21, colonna 4, nel limite di 15.000 euro.

Alla verifica del predetto limite di euro 15.000 concorrono anche eventuali ulteriori compensi percepiti nello stesso anno sempre per lavoro sportivo in ambito dilettantistico e che siano indicati nel quadro RC (redditi di lavoro dipendente e di co.co.co.) e/o nel quadro RL (redditi di lavoro occasionale).

A seguire si riporta un esempio di compilazione dei suddetti righe del quadro RE in presenza di un reddito da lavoro sportivo di euro 21.000 e quota non imponibile di euro 15.000, per un soggetto che non abbia percepito altri compensi di lavoro sportivo nel corso del 2023:

RE21	Differenza (RE6 - RE20)	Reddito attività docenti e ricercatori scientifici	Reddito prodotto all'estero soggetti L. 238/10 art. 16 D.lgs. 147/15	Reddito impatriati/controesodati eccedente il limite de minimis	Redditi da prestazioni agevolate D.lgs. 36/2021	
	(di cui ¹ ,00	² ,00	³ ,00	⁴ 15.000 ,00	⁵ 21.000 ,00	
RE23	Reddito (o perdita) delle attività professionali e artistiche					6.000 ,00
RE24	Perdite di lavoro autonomo degli esercizi precedenti					,00

Quadro LM - Sezione III – Regime forfettario

La sezione III del quadro LM, come indicato nelle istruzioni ministeriali, deve essere utilizzata dai **contribuenti esercenti** attività d'impresa, arti e **professioni** che applicano il **regime forfettario** e che determinano il reddito ai sensi dell'art. 1, commi dal 54 a 89, della legge n.190 del 23 dicembre 2014.

In tale sezione devono quindi essere indicati anche i redditi prodotti dai lavoratori sportivi autonomi, operanti in ambito dilettantistico e dotati di partita iva, che abbiano applicato nel 2023 il regime forfettario.

Nelle istruzioni del quadro LM, tuttavia, a differenza del quadro RE, **non è prevista alcuna specifica indicazione** in merito alla quota di **reddito non imponibile** nel limite dei **15.000 euro**.

Nota bene: si ritiene pertanto che l'Agenzia Entrate abbia di fatto **escluso la possibilità di applicare il regime fiscale agevolativo** previsto dall'**art. 36 del D.lgs. 36/2021** a tutti **coloro** che si sono **avvalsi del regime forfettario** in questione, sia pure in assenza di una disposizione di legge che specifichi espressamente l'incompatibilità tra i due regimi agevolativi.

SEZIONE III Regime forfetario Determinazione del reddito		LM21		Susistenza requisiti accesso regime (art.1, comma 54) 1		Assenza cause ostative applicazione regime (art.1, comma 57) 2		Nuova attività (art.1, comma 65) 3	
	Codice attività	Coefficiente redditività	Componenti positivi	Diritto Autore Correlati	Reddito per attività	Impresa/ lavoro autonomo			
LM22	1	2	% 3	4	5	6			
LM23	1	2	% 3	4	5	6			
LM24	1	2	% 3	4	5	6			
LM25	1	2	% 3	4	5	6			
LM26	1	2	% 3	4	5	6			
LM27	1	2	% 3	4	5	6			
		Artigiani e commercianti		Gestione separata autonomi (art. 2 c. 26 L. 335/95)		3			
LM34	Reddito lordo		1	2					
LM35	Contributi previdenziali e assistenziali			1	2				
LM36	Reddito netto								
		Artigiani e commercianti		Gestione separata autonomi (art. 2 c. 26 L. 335/95)		3			
LM37	Perdite pregresse		1	2					
		Misura limitata 80%		Misura Piena		5			
		(di cui 3	4)					
LM38	Reddito al netto delle perdite soggetto ad imposta sostitutiva								
LM39	Imposta sostitutiva								

Quadro RR – Sezione III – Gestione separata Inps

Si tratta della sezione relativa ai **contributi previdenziali** dovuti dai lavoratori autonomi iscritti alla **Gestione Separata** di cui all'art. 2, comma 26, della legge n. 335/1995 – **riforma dello sport**: D.lgs. 36/2021.

Le istruzioni ricordano che, ai sensi dell'art. 35, comma 2, del D.lgs. 36/2021, sono obbligati alla assicurazione previdenziale e assistenziale presso la Gestione separata di cui all'art. 2, comma 26, della Legge n. 335/1995, i lavoratori sportivi dell'area del dilettantismo e che svolgono prestazioni autonome. Detti soggetti sono obbligati, ai sensi del comma 8-bis, al pagamento della contribuzione pensionistica calcolata sulla parte di compenso eccedente i primi 5.000 euro annui.

Le istruzioni precisano che nel **rigo RR9** devono essere inseriti i seguenti dati:

- **Colonna 1:** deve essere riportata la somma dei **compensi percepiti al lordo delle quote esenti ai fini fiscali** conseguiti nell'intero anno di imposta quale lavoratore sportivo dell'area del dilettantismo.
Nota bene: si tratta quindi di una prima importante conferma del fatto che **l'esenzione fiscale di 15.000 euro non si cumula con l'esenzione previdenziale di 5.000 euro** fino a formare un'esenzione complessiva di **20.000 euro**, come invece qualcuno in dottrina aveva erroneamente ritenuto e scritto;
- **Colonna 2:** deve essere indicato il valore della franchigia di esenzione previdenziale pari a euro 5.000, così come disciplinato dall'art. 35, comma 8-bis, del D.Lgs. 36/2021;
- **Colonna 3:** deve essere inserito l'importo dell'imponibile annuo previdenziale (come da calcolo colonna 1 – colonna 2);
- **Colonna 4:** deve essere inserito l'importo dell'imponibile annuo previdenziale per le aliquote ordinarie (il 50% di colonna 3).

In sostanza ritornando al precedente esempio di un lavoratore sportivo con reddito al lordo della quota esente di euro 21.000, i suddetti campi del rigo RR9 dovranno essere compilati come segue:

Sezione III		Totale compensi		Deduzione		Imponibile		Imponibile 50%	
Contributi previdenziali dovuti dai lavoratori autonomi iscritti alla Gestione Separata di cui all'art. 2, comma 26, della legge n. 335/1995 - riforma dello sport: decreto legislativo n. 36/2021	RR9	1	21.000,00	2	5.000,00	3	16.000,00	4	8.000,00
	RR10	Periodo		Codice Aliquota		Contributo dovuto		Acconto	
		5 mese	anno	5 mese	anno	7	8	9	
		da	a	da	a		,00	,00	
									Contributo a debito
									,00
									Contributo a credito da utilizzare
									Contributo a credito di cui

Nella **colonna 7**, al fine di applicare la corretta aliquota dell'Invalidità, Vecchiaia e Superstiti (IVS), sarà poi importante indicare il codice corretto tra:

- il **codice E**: aliquota **25%**, in caso di soggetto privo di altra forma di previdenza obbligatoria; in tal caso il contribuente è soggetto ad una ulteriore aliquota **aggiuntiva** pari a **1,23%** (comprensiva delle aliquote previste per malattia e degenza ospedaliera pari a 0,50%, maternità 0,22% e indennità straordinaria e di continuità reddituale e operativa (ISCRO) 0,51%);
- il **codice F**: aliquota **24%** in caso di soggetto titolare di pensione diretta o di reversibilità o coperto da altra forma di previdenza obbligatoria.

Quadro RL - Sezione II-B – Attività sportive dilettantistiche

Le istruzioni precisano che in questa sezione occorre dichiarare:

- le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi ed i compensi percepiti per l'esercizio di attività sportive dilettantistiche erogati dal Coni, dalle FSN, dagli EPS e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegue finalità dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto (ASD e SDD);
- le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti, in relazione a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di SSD e ASD, di FSN, alle DSA ed EPS riconosciuti dal CONI.

Si tratta in sostanza dei **compensi percepiti dal 01.01.2023 e fino al 30.06.2023** ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. m), Tuir, per i quali è prevista la seguente "vecchia" modalità di tassazione:

- ✓ i primi euro 10.000,00 complessivamente percepiti nel periodo d'imposta non-concorrono alla formazione del reddito;
- ✓ sugli ulteriori euro 20.658,28 viene operata una ritenuta a titolo di imposta (con aliquota del 23%);
- ✓ sulle somme eccedenti l'importo complessivo di euro 30.658,28 viene operata una ritenuta a titolo d'acconto (con aliquota del 23%).

Per i suddetti compensi corrisposti agli sportivi dilettanti fino al 30.06.2023, occorre compilare lo specifico **rigo RL 21, colonna 1**, nel quale devono essere indicate le somme contraddistinte dalla lettera "**N1**" nel punto 1 "**Causale**" della **CU 2024** relativa ai redditi di lavoro autonomo.

SEZIONE II-B		RL20 Ritenute a acconto (sommare l'ale impositiva alle altre ritenute e riportare il totale al rigo RN33, col. 4)				
Attività sportive dilettantistiche e collaborazioni con cori, bande e filodrammatiche	RL21	Compensi percepiti	Compensi sportivi dilettanti fino a 30/06/2023	Compensi cori e bande	Compensi campione d'Italia di col. 1	Compensi campione d'Italia di col. 2
			1	2	3	4
			,00	,00	,00	,00
	RL22	Totale compensi assoggettati a titolo d'imposta	Reddito imponibile (sommare agli altri redditi Irpef e riportare il totale al rigo RN1 col. 5)		2	
			1	,00		,00
RL23	Totale ritenute operate sui compensi percepiti nel 2023	Ritenute a titolo d'acconto (sommare tale importo alle altre ritenute e riportare il totale al rigo RN33, col. 4)		2		
		1	,00		,00	
RL24	Totale addizionale regionale trattenuta sui compensi percepiti nel 2023	Addizionale regionale (da riportare nel rigo RV3 col. 3)		2		
		1	,00		,00	
	Totale addizionale comunale trattenuta sui compensi percepiti nel 2023	Addizionale comunale (da riportare nel rigo RV1 col. 1)		4		
		3	,00		,00	

In sostanza, per gli sportivi dilettanti l'unica novità rispetto alle istruzioni degli anni precedenti è il termine ultimo del 30 giugno 2023, derivante dall'abrogazione dell'art. 67, co. 1, lett. m), Tuir, ad opera della legge di riforma del lavoro sportivo.

Quadro RL - Sezione III – Redditi derivanti da attività assimilate al lavoro autonomo

Le istruzioni ricordano che nella Sezione III del quadro RL vanno dichiarati gli altri redditi di lavoro autonomo indicati nel comma 2 dell'art. 53 del TUIR.

Sono pertanto da dichiarare in questa sezione anche i redditi indicati alla lettera a) del comma 2 dell'art. 53, ovverosia quelli derivanti dalle prestazioni sportive, oggetto di contratto diverso da quello di lavoro subordinato o da quello di collaborazione coordinata e continuativa, ai sensi del D.lgs. 36/2021.

In particolare:

- Nel **rigo RL28, colonna 2** devono essere indicati i redditi derivanti da prestazioni sportive oggetto di contratto diverso da quello di lavoro subordinato o da quello di collaborazione coordinata e continuativa, ai sensi del D.lgs. 36/2021 e **in colonna 1** i corrispettivi percepiti in euro a Campione d'Italia. Si ritiene che in questo rigo andranno indicate le somme contraddistinte dalla lettera "N2" nel punto 1 "Causale" della CU 2024 relativa ai redditi di lavoro autonomo.
- Nel **rigo RL29, colonna 2** indicare i redditi derivanti da prestazioni sportive oggetto di contratto diverso da quello di lavoro subordinato o da quello di collaborazione coordinata e continuativa, ai sensi del D.lgs. 36/2021, che prevedono particolari soglie di esenzione e **in colonna 1** i corrispettivi percepiti in euro a Campione d'Italia. Si ritiene che in questo rigo andranno indicate le somme contraddistinte dalla lettera "N3" nel punto 1 "Causale" della CU 2024 relativa ai redditi di lavoro autonomo.

SEZIONE III		Altri redditi di lavoro autonomo				
RL25	Proventi lordi per l'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali, ecc. percepiti dall'autore o inventore	Altri dati	1	2	,00	
RL26	Compensi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali Indennità dei giudici di pace e dei vice procuratori onorari	Altri dati	1	2	3	,00
RL27	Redditi derivanti dai contratti di associazione in partecipazione se l'apporto è costituito esclusivamente da prestazioni di lavoro e utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata	Altri dati	1	2	,00	
RL28	Compensi sportivi professionisti campione d'Italia dal 1/07/2023	Compensi sportivi professionisti dal 1/07/2023	1	2	,00	
RL29	Compensi sportivi dilettanti campione d'Italia dal 1/07/2023	Compensi sportivi dilettanti dal 1/07/2023	1	2	,00	
RL30	Totale compensi, proventi e redditi (sommare gli importi da rigo RL25 a RL27)					,00