

LAVORO SPORTIVO e le due franchigie fiscali dell'anno 2023

• DI ALBERTO BORELLA *Consulente del Lavoro in Chiavenna (So)* •

Se si consente al legislatore (e alla prassi) l'utilizzo di un linguaggio giuridico inadeguato, non ci si può poi lamentare dell'incertezza del diritto.

La recente Riforma dello Sport ha rivisto i benefici in favore dei lavoratori sportivi dell'area dilettantistica sia per quanto riguarda il versamento della contribuzione che delle imposte. Dal punto di vista previdenziale viene prevista dal 1° luglio 2023 una franchigia di 5.000 euro entro la quale non è dovuta alcuna contribuzione mentre relativamente all'imposizione fiscale il precedente limite di esenzione di 10.000 euro viene innalzato a 15.000 euro annui.

Inizialmente erano tuttavia emerse alcune perplessità derivanti dal fatto che nel regime *ex art. 67, c. 1, lett. m)* del Tuir, in vigore sino al 30 giugno 2023, in caso di superamento del vecchio limite di esenzione di 10.000 euro era prevista una ritenuta a titolo di imposta fino a € 30.658,28 annui e una ritenuta a titolo di acconto al superamento di questo secondo limite, mentre nel regime fiscale vigente dal 1° luglio 2023 al superamento della nuova franchigia di 15.000 euro la ritenuta applicata è a titolo di acconto. La gestione di queste due diverse franchigie riferite a due differenti regimi fiscali vigenti nello stesso anno è stata risolta con l'inserimento del comma 1-bis all'art. 51 - *Norme transitorie* del D.lgs. n. 36/2021 che così dispone:

Per i lavoratori sportivi dell'area del dilettantismo che nel periodo d'imposta 2023 percepiscono compensi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera m), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nonché compensi assog-

gettati ad imposta ai sensi dell'articolo 36, comma 6, del presente decreto, l'ammontare escluso dalla base imponibile ai fini fiscali per il medesimo periodo d'imposta non può superare l'importo complessivo di euro 15.000.

La disposizione, che a chi scrive oggi appare chiara, non deve esserlo stata per un contribuente che ha quindi avanzato istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate.

AGENZIA ENTRATE -RISPOSTA

AD INTERPELLO N. 474 DELL'11.12.2023

L'istante espone il caso di un atleta a cui ha corrisposto compensi per il periodo *gennaio/giugno 2023* pari a 20.400 euro e compensi per il periodo *luglio/dicembre 2023* pari a 15.400 euro. Chiedendo chiarimenti in merito alla corretta applicazione della richiamata disciplina transitoria di cui all'articolo 51, comma 1-bis del Decreto legislativo n. 36/2021, propone la propria interpretazione sostenendo che:

il limite di esenzione di euro 15.000 deve essere valido anche per i compensi erogati nel periodo 1° gennaio 2023/30 giugno 2023 assoggettati alla disciplina di cui all'articolo 67, comma 1, lettera m) del Tuir.

L'Agenzia delle Entrate respinge questa lettura e, richiamando la precedente e la vigente normativa, arriva alla più che condivisibile conclusione che:

i compensi erogati dal 1° luglio 2023 devono essere assoggettati a tassazione per la parte eccedente l'importo di 15.000 euro, da determinare nel 2023 in applicazione del comma 1bis dell'articolo 51 sopra richiamato, tenendo conto degli eventuali compensi erogati nel periodo gennaio/giugno 2023, esclusi da imposizione fino a 10.000 euro, ai sensi dell'articolo 69 del Tuir.

Nel caso di specie, secondo quanto rappresentato, ➤

LAVORO SPORTIVO E LE DUE FRANCHIGIE FISCALI DELL'ANNO 2023

L'Istante ha erogato compensi nel primo semestre del 2023 applicando la ritenuta a titolo d'imposta prevista dall'articolo 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133 sulla parte eccedente l'importo di 10.000 euro; pertanto, dovrà assoggettare ad imposizione i compensi pagati nel periodo luglio/dicembre 2023, per la parte che eccede i restanti 5.000 euro della soglia di esenzione di 15.000 euro che, come illustrato, si riferisce all'intero periodo d'imposta 2023.

Come detto, la lettura è da considerarsi corretta. L'esclusione dalla base imponibile ai fini fiscali per l'anno 2023, questo prevede la norma, non può superare l'importo complessivo di euro 15.000. Non viene disposto - come erroneamente sperava di poter interpretare il contribuente - una franchigia da applicare come meglio si preferisce, ovvero ai compensi ex art. 67 Tuir o a quelli ex D.lgs. n. 36/2021 o un po' agli uni e un po' agli altri, ma una franchigia massima complessiva, senza quindi modificare né la franchigia né il regime fiscale vigente nel primo semestre dell'anno 2023. Il meccanismo è quindi semplice: è prevista l'esenzione fiscale di 15.000 euro per gli emolumenti corrisposti nel periodo periodo 1 luglio/31 dicembre 2023 dalla quale va detratta l'eventuale franchigia già utilizzata ai sensi dell'art. 69 del Tuir nel periodo 1 gennaio/30 giugno 2023 entro il limite massimo di 10.000 euro.

Capiamolo meglio con alcuni esempi.

Caso A - Uno sportivo ha ricevuto 15.000 euro nel periodo gennaio/giugno 2023. Vigendo il regime di cui all'art. 67, c. 1, lettera m), la franchigia usufruibile è di 10.000 euro e quindi sui restanti 5.000 viene applicata la prevista ritenuta a titolo di imposta.

Lo stesso ha poi ricevuto nel periodo luglio/dicembre 2023 altri 18.000 euro sui quali avrà diritto di godere della franchigia di esenzione da imposte di 5.000 mentre sui restanti 13.000 verranno applicate le normali imposte a titolo di acconto.

Caso B - Uno sportivo ha ricevuto 8.000 euro nel periodo gennaio/giugno 2023. Secondo il regime ex art. 67, c. 1, lettera m), la franchigia

teoricamente usufruibile è di 10.000 euro e quindi tutto l'importo è da considerare esente da tassazione.

Lo stesso ha poi ricevuto nel periodo luglio/dicembre 2023 altri 13.000. In questo caso, avendo già usufruito nel periodo gennaio/giugno 2023 di una franchigia di 8.000 euro, solo sui primi 7.000 godrà dall'esenzione da imposte mentre sui restanti 6.000 si vedrà applicare le normali imposte.

LA FRANCHIGIA E I LAVORATORI SUBORDINATI SPORTIVI NEL SETTORE DILETTANTISTICO

Dobbiamo rilevare che l'interpello qui commentato è l'unico intervento sulla nuova disciplina del lavoro sportivo fatto dall'Agenzia delle Entrate. I beni informati parlavano di una circolare già pronta ai primi di ottobre e che sarebbe stata pubblicato *ad ore* ma della quale, purtroppo, si son perse le tracce. Eppure, un intervento ufficiale sarebbe quanto mai opportuno.

Opinioni discordanti si registrano proprio riguardo la franchigia dei 15.000 e la sua applicabilità anche ai lavoratori sportivi subordinati del settore dilettantistico. Su questo tema, in attesa dei chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate, si condivide la seguente riflessione che porta chi scrive a ritenere che anche il lavoratore sportivo subordinato dilettante potrebbe godere della franchigia fiscale di 15.000 euro.

L'art. 2 - *definizioni* (di cui troppo spesso si sottovaluta l'importanza) dice che è lavoratore sportivo chi riceve un corrispettivo nei termini indicati all'art. 25.

Il comma 2 dell'art. 25 - *lavoratore sportivo* ci dice che l'attività di lavoro sportivo (che è quella che svolge il lavoratore sportivo definito all'art. 2) può essere sia di tipo subordinato che di tipo autonomo.

Infine, il comma 6 dell'art. 36 - *trattamento tributario* dispone infine che i compensi sportivi (che non sono altri che quelli ricevuti dal lavoratore sportivo, subordinato o autonomo, citato nell'art. 25 e definito all'art. 2) non costituiscono base imponibile ai fini fiscali fino a 15.000 euro annui.

LAVORO SPORTIVO E LE DUE FRANCHIGIE FISCALI DELL'ANNO 2023

Ricapitolando, se i compensi sportivi nell'area del dilettantismo non costituiscono base imponibile ai fini fiscali fino a 15.000 euro annui (art. 36, comma 6), se i predetti compensi sportivi sono il corrispettivo che il lavoratore sportivo riceve per l'esercizio dell'attività sportiva (art. 2) e se il lavoratore sportivo può svolgere la sua attività sia in forma subordinata che autonoma (art. 25), si fatica a comprendere perché considerare escluso dai benefici il lavoratore subordinato sportivo dilettante.

La tesi opposta evidenzia invece che l'art. 36 parla solo di *compensi* e non anche di retribuzioni. Sorvolando, ma solo per ora, sulla scarsa proprietà di linguaggio del legislatore, non si può non notare come nella lingua italiana la parola *compenso* abbia il significato di "somma che si dà come retribuzione o gratifica per opera prestata, per lavoro eseguito, per vantaggio ottenuto" (Treccani).

Debole, secondo chi scrive, appare anche il tema della discriminazione tra lavoratore subordinato sportivo dilettante e lo sportivo professionista (il quale certamente non gode della franchigia). Anche qui l'obiezione è che non si può ignorare come tutto il D.lgs n. 36/2021 riservi un trattamento di favore allo sport dilettantistico rispetto a quello professionistico. Se proprio vogliamo parlare di discriminazione dovremmo valutarla tra lavoratori che prestano attività all'interno dello stesso ambito, quello dilettantistico in questo caso.

Chiaro che queste sono opinioni e che nessuno oggi detiene la verità assoluta. Per questo si auspica di conoscere al più presto il parere dell'Agenzia delle Entrate.

LA FRANCHIGIA E LE PRESTAZIONI PRESSO ALTRI ENTI SPORTIVI

Come abbiamo accennato dal 1° luglio 2023 esistono due diverse franchigie, una ai fini previdenziali di 5.000 euro e un'altra ai fini della tassazione di 15.000 euro. Questo comporta che l'ente sportivo che eroga un com-

penso dovrà essere informato di eventuali compensi in precedenza percepiti dal lavoratore presso altri soggetti operanti del mondo dello sport. Questo obbligo è in capo al lavoratore sportivo dilettante come previsto dall'art. 36 - *Trattamento tributario*, del D.lgs n. 36/2021 che così dispone:

6-bis. Ai fini di quanto previsto al precedente comma 6, all'atto del pagamento il lavoratore sportivo rilascia autocertificazione attestante l'ammontare dei compensi percepiti per le prestazioni sportive dilettantistiche rese nell'anno solare.

Qui le critiche al legislatore si sprecano.

In primis l'obbligo viene riferito al comma 6 che tratta dei soli aspetti *fiscali* mentre sappiamo che la dichiarazione necessita anche ai fini *contributivi*.

La norma prevede poi la comunicazione dell'ammontare dei compensi *percepiti* mentre è ovvio che non ci serve sapere quanto il lavoratore ha percepito, inteso come netto, ma l'imponibile contributivo e quello fiscale. E per finire la ciliegina sulla torta, con il comma 6-*bis* che precisa che i compensi percepiti riguardano le *prestazioni rese nell'anno solare*. Due errori in un colpo solo: le prestazioni rese nell'anno quasi mai coincidono con quelle pagate nell'anno; l'anno solare è una cosa, l'anno civile o fiscale un'altra (a tal proposito qualche dubbio sovrviene anche in merito al termine del trentesimo giorno successivo la scadenza del trimestre *solare* previsto per la comunicazione al centro per l'impiego delle designazioni dei direttori di gara). Ahi, ah, la differenza sostanziale tra anno civile e anno solare proprio si fa fatica a digerire.

Sia ben chiaro, noi operatori del settore sappiamo bene cosa ci serve e cosa dobbiamo chiedere al lavoratore sportivo per operare in modo corretto ma al contempo non possiamo non evidenziare, ancora una volta, la superficialità del legislatore e la sua incapacità di utilizzare un linguaggio tecnico appropriato.