STUDIO PIZZANO

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

www.studiopizzano.it

LAVORO SPORTIVO OCCASIONALE E TRATTAMENTO FISCALE: LA (NON) APPLICABILITÀ DELL'ESENZIONE IRPEF DI EURO 15.000

Pubblicato il27 Maggio 2025 di Sabatino Pizzano

Con l'entrata in vigore del Decreto-Legge 31 maggio 2024, n. 71 (convertito, con modificazioni, dalla L. 25 luglio 2024, n. 103), il legislatore è intervenuto significativamente sulla disciplina fiscale del lavoro sportivo occasionale. In particolare, con l'abrogazione dell'art. 53, comma 2, lett. a), del TUIR, si è modificato il trattamento tributario dei compensi percepiti per prestazioni sportive non abituali, ricollocandoli tra i "redditi diversi" ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. l), del medesimo testo unico. Tale intervento si inserisce in un quadro normativo già profondamente modificato dalla riforma organica del lavoro sportivo introdotta dal D.Lgs. 36/2021, con l'obiettivo di razionalizzare le tipologie contrattuali e la qualificazione reddituale dei rapporti instaurati in ambito dilettantistico.

Stanco di leggere? Ascolta il riassunto audio.

https://www.studiopizzano.it/wp-content/uploads/2025/05/Articoli-audio-2.ogg

Chi è il lavoratore autonomo occasionale

Il lavoratore sportivo occasionale è colui che svolge prestazioni sportive in via saltuaria ed episodica, senza vincolo di subordinazione e al di fuori dell'esercizio di attività professionalmente organizzata. Si tratta di una figura che si distingue dal lavoratore sportivo "classico", il quale invece presta la propria attività con continuità e nell'ambito di un rapporto di lavoro strutturato.

Il lavoro autonomo occasionale presenta le seguenti caratteristiche distintive:

- Assenza di professionalità;
- Mancanza di abitualità;
- Assenza di continuità;
- Assenza di coordinazione;
- Completa autonomia circa tempi e modalità di esecuzione;
- Nessun inserimento funzionale nell'organizzazione del committente.

Tali requisiti risultano difficilmente compatibili con la prestazione sportiva organizzata, che tipicamente prevede programmazione, regolarità e sistematicità. Come precisato dall'Agenzia delle Entrate su FiscoOggi (12 ottobre 2016), il lavoratore autonomo occasionale agisce "*senza vincolo di subordinazione né potere di coordinamento da parte del committente e in via del tutto occasionale*".

Il previgente regime fiscale dei compensi sportivi dilettantistici

Sotto la vigenza dell'art. 67, comma 1, lett. m), TUIR (norma abrogata con effetto dal 1° luglio 2023), i compensi percepiti da sportivi dilettanti erano inquadrati tra i "redditi diversi", con previsione di una franchigia di esenzione IRPEF fino a 10.000 euro annui. Le istruzioni ministeriali ai modelli Redditi PF di riferimento facevano espresso riferimento a tale agevolazione nel quadro RL, sezione II, favorendo così un'applicazione chiara e uniforme della norma.

Tale inquadramento aveva il pregio della semplicità e dell'univocità interpretativa, pur prestando il fianco a critiche per l'eccessiva genericità della definizione dei soggetti beneficiari. La franchigia di 10.000 euro costituiva un incentivo concreto alla pratica sportiva, soprattutto per associazioni e collaboratori con rapporti non strutturati, ma ricorrenti.

Il lavoro sportivo occasionale nel D.Lgs. 36/2021

La disciplina del lavoro sportivo ha subito un profondo riassetto con l'entrata in vigore del D.Lgs. 36/2021, ulteriormente modificato dai decreti correttivi D.Lgs. 163/2022 e D.Lgs. 120/2023, fino al recente D.L. 71/2024. L'art. 25 comma 3-bis del D.Lgs. 36/2021, introdotto dal D.Lgs. 120/2023, ha previsto espressamente che "*ricorrendone i presupposti i vari soggetti dell'ordinamento sportivo possono avvalersi di prestatori di lavoro occasionale, secondo la normativa vigente*".

Tale disposizione ha generato rilevanti questioni interpretative, in quanto:

- Omette qualsiasi riferimento alle "prestazioni di lavoro sportivo" come invece declinato al comma 2 del medesimo articolo in relazione al lavoro subordinato e autonomo;
- Non specifica se si riferisca alle prestazioni occasionali accessorie (PrestO) di cui all'art. 54-bis del D.L. 50/2017 o al lavoro autonomo non abituale ex art. 67, co. 1, lett. l) TUIR;
- Non chiarisce il regime fiscale applicabile a tali prestazioni, in particolare rispetto all'esenzione IRPEF di euro 15.000 prevista dall'art. 36, comma 6, del D.Lgs. 36/2021.

L'introduzione di questa disposizione pare rispondere a un'esigenza di chiarimento sollecitata dalle commissioni parlamentari, ma il risultato normativo è apparso da subito contraddittorio e lacunoso. La successiva abrogazione dell'art. 53, comma 2, lett. a), del TUIR da parte del D.L. 71/2024 ha ulteriormente accentuato tale incertezza, facendo venir meno il presupposto formale per il riconoscimento della franchigia IRPEF ai redditi occasionali sportivi, in assenza di un'esplicita norma di raccordo.

Rilevanza della modifica all'art. 53 TUIR introdotta dal D.L. 71/2024

Il D.L. 71/2024, in vigore dal 1° luglio 2024, ha abrogato l'art. 53, co. 2, lett. a) TUIR, che riconduceva alla categoria dei redditi da lavoro autonomo anche quelli derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratto diverso da quello di lavoro subordinato o da quello di co.co.co. ai sensi del D.Lgs. 36/2021. Questa abrogazione rappresenta un elemento cruciale per l'inquadramento fiscale del lavoro sportivo occasionale. La relazione illustrativa al D.D.L. di conversione del D.L. 71/2024 specifica che l'intervento mira a "*far salva con chiarezza la distinzione, ai fini fiscali, tra attività abituale e attività occasionali*".

In particolare, per effetto della modifica:

- I redditi derivanti da prestazioni sportive svolte in modo "abituale" rientrano nell'ordinario reddito di lavoro autonomo di cui all'art. 53, comma 1, TUIR, con applicazione delle regole di determinazione ex art. 54, commi da 1 a 6-bis;
- I redditi derivanti da prestazioni sportive svolte in modo "occasionale" sono riconducibili ai redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lettera l), TUIR, con applicazione delle regole di determinazione ex art. 71, comma 2.

La misura risulta finalizzata a prevenire "potenziali erronee comunicazioni in ambito contributivo in materia di lavoro sportivo", semplificandone gli adempimenti e stimolando il corretto assolvimento degli obblighi relativi.

Inapplicabilità dell'esenzione IRPEF di euro 15.000 alle prestazioni occasionali

Con il cambiamento di inquadramento fiscale, come detto, non è chiaro se per i lavoratori sportivi occasionali possa rimanere in vigore l'esenzione fiscale per i compensi fino a 15.000 euro annui, come previsto dall'articolo 36, comma 6, del D.Lgs. 36/2021. In assenza di chiarimenti ufficiali da parte dell'amministrazione finanziaria, proviamo di seguito a cercare di capire come regolarsi seguendo degli schemi di ragionamento.

Le recenti **istruzioni al modello Redditi PF 2025** non riportano alcun riferimento alla nuova **franchigia di euro 15.000** prevista dall'art. 36, comma 6, del D.Lgs. 36/2021 per i lavoratori sportivi occasionali dilettantistici; Per quanto riguarda invece **Istruzioni del modello Redditi PF2024 n**ella sezione dedicata ai **redditi diversi** (quadro RL), veniva **espressamente richiamata la franchigia di esenzione IRPEF di 10.000 euro** per i compensi sportivi dilettantistici, in coerenza con quanto previsto dall'art. 67, comma 1, lett. m), TUIR (norma vigente prima della riforma).

L'assenza di riferimenti alla franchigia nelle istruzioni ministeriali suggerisce una scelta consapevole da parte dell'Amministrazione finanziaria e non una dimenticanza. In particolare:

- il nuovo inquadramento dei compensi da lavoro sportivo occasionale tra i redditi diversi (lett. l), e non più la lett. m) dell'art. 67 TUIR) non è accompagnato da un esplicito coordinamento normativo con la disciplina del D.Lgs. 36/2021;
- l'art. 36, comma 6, del D.Lgs. 36/2021 fa riferimento ai "lavoratori sportivi dilettantistici", concetto che sembra presupporre l'esistenza di un rapporto continuativo (autonomo o co.co.co.) e non occasionale;
- manca una norma di raccordo che estenda esplicitamente la franchigia anche ai redditi diversi di natura occasionale.

Inoltre, le istruzioni per la compilazione della Certificazione Unica 2025 precisano che l'abrogazione dell'art. 53, comma 2, lett. a) TUIR "*ha consentito di includere nel lavoro sportivo unicamente il lavoro subordinato, le collaborazioni coordinate e continuative e il lavoro autonomo abituale*". Tale posizione è ulteriormente corroborata dalla nota n. 2830 del 4 dicembre 2023 del Ministro per lo Sport e i Giovani, che, in risposta a quesiti formulati dal CONI, ha chiarito che "*l'art. 25 co. 3-bis prevede che l'attività svolta nella forma della prestazione occasionale non rientra nell'ambito applicativo del D.Lgs. 36/2021 e che si tratta di fattispecie regolata dalle norme ordinarie, non rientrante tra le forme di lavoro sportivo*".

Da questo quadro emerge con evidenza che:

- Il lavoro sportivo occasionale non è ricompreso nel perimetro applicativo del D.Lgs. 36/2021;
- I compensi derivanti da tali prestazioni sono qualificabili esclusivamente come redditi diversi ex art. 67, co. 1, lett. l) TUIR;
- L'esenzione IRPEF fino a euro 15.000 prevista dall'art. 36, comma 6, del D.Lgs. 36/2021 non è applicabile a tali compensi;
- L'intero ammontare dei compensi è soggetto a tassazione ordinaria secondo gli scaglioni IRPEF vigenti.

L'attuale formulazione dell'art. 36, comma 6, del D.Lgs. 36/2021 dispone che "*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*". Il riferimento ai "compensi di lavoro sportivo" deve essere interpretato alla luce della definizione contenuta nell'art. 25 del medesimo decreto, che ora **esclude le prestazioni occasionali.**

Considerazioni sistematiche e teleologiche

In chiave logico-sistematica, si potrebbe sostenere che anche il lavoratore sportivo occasionale rientri nel novero dei soggetti tutelati dalla ratio dell'art. 36 D.Lgs. 36/2021, tesa a incentivare la pratica sportiva dilettantistica. Tale orientamento troverebbe fondamento in una lettura costituzionalmente orientata della normativa, volta a tutelare il principio di uguaglianza sostanziale (art. 3 Cost.) e il diritto allo sport (art. 33 Cost., come modificato dalla L. cost. 1/2023).

Tuttavia, tale interpretazione estensiva non trova conferma nel dato positivo e, in assenza di prassi ufficiale, non può ritenersi sufficiente a legittimare l'applicazione della franchigia in sede dichiarativa. L'interprete si trova pertanto dinanzi a un vuoto normativo, in cui il favor legislativo per il settore sportivo si scontra con la rigidità delle regole fiscali ordinarie, le quali impongono tassazione piena in difetto di espresse disposizioni di esenzione.

Trattamento fiscale applicabile al lavoro sportivo occasionale

Alla luce delle considerazioni esposte, il trattamento fiscale da applicare ai compensi percepiti per prestazioni sportive occasionali deve essere inquadrato nell'ambito dell'art. 67, comma 1, lett. l), del TUIR, quale reddito diverso derivante da attività di lavoro autonomo non esercitata abitualmente. In assenza di una norma specifica che preveda l'applicazione della franchigia di esenzione IRPEF di 15.000 euro di cui all'art. 36 del D.Lgs. 36/2021, e in considerazione dell'omissione di ogni riferimento nelle istruzioni ministeriali al modello Redditi PF 2025, tali compensi devono essere assoggettati integralmente a tassazione ordinaria IRPEF.

Il contribuente dovrà quindi indicare l'importo lordo percepito nel quadro RL, sezione II, e riportare l'eventuale ritenuta d'acconto del 20% operata dal soggetto erogatore, ai sensi dell'art. 25 del DPR 600/1973. L'applicazione prudenziale di questo trattamento fiscale risponde all'esigenza di conformarsi al principio di legalità tributaria e di prevenire potenziali contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, in attesa di un auspicabile intervento chiarificatore o correttivo.

Obblighi del soggetto erogante

I soggetti dell'ordinamento sportivo che erogano compensi per prestazioni sportive occasionali sono tenuti a:

- Qualificare correttamente la prestazione come lavoro autonomo occasionale ex art. 67, co. 1, lett. l) TUIR;
- Applicare la ritenuta d'acconto del 20% ai sensi dell'art. 25 del DPR 600/1973;
- Certificare i compensi erogati mediante Certificazione Unica, indicando il codice causale appropriato (codice "M" per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente);
- Non applicare l'esenzione IRPEF di euro 15.000 prevista per i lavoratori sportivi dilettantistici.

Obblighi del percettore

Il percettore dei compensi è tenuto a:

- Dichiarare integralmente l'importo lordo percepito nel quadro RL, sezione II, del modello Redditi PF;
- Riportare l'eventuale ritenuta d'acconto subita;
- Assoggettare il reddito a tassazione ordinaria IRPEF secondo gli scaglioni progressivi;
- Non applicare l'esenzione di euro 15.000 prevista per i lavoratori sportivi dilettantistici.

Conclusioni e profili operativi

In assenza di un chiarimento normativo o di prassi da parte dell'Agenzia delle Entrate, si ritiene **non applicabile** la franchigia IRPEF di euro 15.000 ai compensi da lavoro sportivo occasionale qualificati come redditi diversi (art. 67, co. 1, lett. l), TUIR). Tali somme, pertanto, dovranno essere integralmente dichiarate nel quadro RL del modello Redditi PF 2025, assoggettate a tassazione ordinaria, al netto della ritenuta d'acconto del 20%.

Un intervento interpretativo sarebbe auspicabile per ristabilire chiarezza e coerenza tra finalità promozionali della normativa sul lavoro sportivo dilettantistico e la sua effettiva attuazione in ambito fiscale. Una soluzione potrebbe consistere in un chiarimento ufficiale da parte dell'Agenzia delle Entrate, eventualmente sotto forma di circolare o risoluzione, che estenda l'ambito applicativo della franchigia ai redditi da lavoro sportivo occasionale, laddove ricorrano i presupposti sostanziali di appartenenza all'area dilettantistica. In alternativa, sarebbe auspicabile un intervento normativo correttivo, che modifichi l'art. 36 D.Lgs. 36/2021 o l'art. 67 TUIR, introducendo una previsione esplicita per tali fattispecie.

Fino ad allora, appare prudente adottare un approccio restrittivo, evitando l'applicazione della franchigia in assenza di fondamento normativo certo, al fine di prevenire il rischio di accertamenti e contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria.

www.studiopizzano.it

© RIPRODUZIONE RISERVATA