

Edizione di lunedì 14 ottobre 2013

fisco-lavoro

[Semplificazioni senza appeal](#)

di Giovanni Valcarenghi, Sergio Pellegrino

IVA

[Acquisti intracomunitari di beni con “rebus” Direttiva per il cambio aliquota](#)

di Francesco Zuech

CASI CONTROVERSI

[Detrazioni energetiche e immobiliari](#)

di Giovanni Valcarenghi

IMU E TRIBUTI LOCALI

[Abitazione principale: paletti stretti per l'esonero IMU](#)

di Fabio Garrini

PATRIMONIO E TRUST

[La validità del trust costituito contemporaneamente alla messa in liquidazione della società](#)

di Luigi Ferrajoli

ENTI NON COMMERCIALI

[I compensi agli sportivi dilettanti ed i contributi previdenziali](#)

di Ernesto Russo, Guido Martinelli

BUSINESS ENGLISH

[How to limit liability for professional negligence](#)

di **Enrico Zappa, Justin Rainey**

fisco-lavoro

Semplificazioni senza appeal

di **Giovanni Valcarenghi, Sergio Pellegrino**

Troppe parole, pochi fatti. I nostri lettori non apprezzano per nulla il **progetto di semplificazione** avviato dal Governo unitamente all'Agenzia delle entrate. Infatti, ben l'85% dei partecipanti al sondaggio ritiene che il progetto abbia una **portata limitata** (43%), oppure **non serve** proprio a nulla (42%). La restante quota comprende i "fiduciosi" o gli scettici: solo il 6% ritiene che le misure siano **importanti**, mentre il 10% **apprezza gli strumenti**, in linea teorica, ma ritiene che non entreranno mai in vigore.

E' veramente singolare ottenere **risultati così mortificanti** in relazione ad un disegno di legge che doveva rappresentare una sorta di medicina miracolosa per i "mali amministrativi" dei contribuenti italiani; **manca proprio un sentimento basilico di fiducia** e si percepisce una evidente **frattura** tra chi scrive le legge o adotta i provvedimenti attuativi e la realtà quotidiana che vivono professionisti ed aziende.

Le esperienze passate non inducono ad essere concilianti; con una precisione quasi mirabolante, ogni volta che si è annunciata una semplificazione si è finiti per **stare peggio di prima**. Qualcuno ha avuto la vita cambiata, ad esempio, dalla sostituzione della scheda carburante con il pagamento mediante carta di credito? Insomma, a nostro parere è chiaro che gli operatori hanno ormai ben capito che i veri cambiamenti che si sono registrati hanno determinato **vantaggi unicamente per la macchina pubblica**, mentre il versante dei contribuenti ha solo ricevuto blande variazioni che non hanno certo cambiato la vita a nessuno.

Non va poi taciuto il fatto che il semplice pudore dovrebbe indurre ad evitare di parlare di semplificazioni in associazione con continui cambiamenti; **perché una cosa possa essere davvero semplice deve essere, prima di tutto, consolidata nel tempo e percepita come realmente necessaria**. Questi caratteri, da tempo non si vedono nel nostro panorama tributario.

Il rifiuto a percepire come positiva la semplificazione, inoltre, è alimentato non solo dall'esperienza passata ma anche da quella di stringente attualità: è normale che, dopo innumerevoli rinvii, **non si sappia ancora cosa fare in merito allo spesometro** del prossimo mese di novembre? E' normale, ci chiediamo, che, a circa 30 giorni dalla scadenza compaia sul sito delle Entrate un **modello del tutto diverso rispetto al precedente** (peraltro senza essere accompagnato – ancora – da un provvedimento di approvazione)? Arriverà la **proroga**, si dice, ed anche questo denota come di reali semplificazioni non ve ne siano. Ogni adempimento

deve essere preparato con cura, scadenzato in agenda, ed osservato da parte di chi deve fornire gli strumenti (l'amministrazione) e di chi deve materialmente svolgerlo (professionisti ed aziende).

Come potete constatare, anche noi, nella stesura del pezzo, ci siamo lasciati contagiare da un **approccio negativo dovuto al "clima"**; a ben vedere, il DDL di semplificazione contiene cose buone, come lo spostamento dell'obbligo di segnalare la lettera di intento a carico di chi la emette (e non di chi la riceve), l'innalzamento della soglia di esenzione per le comunicazioni delle operazioni black list, la previsione che le STP producano reddito di lavoro autonomo, la cancellazione del meccanismo diabolico delle spese anticipate dal professionista nello svolgimento dell'incarico, ecc.

Tutto ciò, però, non si percepisce, e non è difficile capire il motivo: **completa mancanza di fiducia**.

Allora, con il rischio di divenire demagoghi, un modesto progetto di semplificazione in tre punti proviamo a lanciarlo anche noi, sicuri di trovare molti colleghi che lo possano condividere:

1. **invarianza delle norme e degli adempimenti per almeno un anno fiscale**; in caso di esigenze immediate delle casse erariali è possibile modificare solo le aliquote, ma non le regole di quantificazione dell'imponibile;
2. **rigoroso rispetto delle norme di tutela dello statuto del contribuente**, sia in termini di richiesta delle informazioni (l'amministrazione non può richiedere dati di cui è già in possesso) che di tempistiche necessarie all'espletamento degli adempimenti;
3. **abolizione del termine ordinatorio per la pubblica amministrazione**: se la norma prevede una scadenza, il settore pubblico deve essere il primo a rispettarla (per sorridere, pensiamo a cosa accade in Italia per la approvazione dei modelli dichiarativi).

A noi questo basterebbe, senza bisogno di perdere tempo a leggere ancora tanti disegni di legge con il rischio che i medesimi non vedano mai la luce.

IVA

Acquisti intracomunitari di beni con “rebus” Direttiva per il cambio aliquota

di **Francesco Zuech**

Com'è noto, dal 1° ottobre 2013, è scattato l'aumento dell'aliquota Iva ordinaria **dal 21% al 22%**.

E' altrettanto noto che, in linea generale, la normativa italiana individua l'aliquota da applicare nella misura in vigore nel momento in cui l'operazione si considera effettuata in base alle disposizioni dell'articolo 6 del D.P.R. 633/1972 e delle altre disposizioni speciali previste dalla disciplina Iva. Il tutto, a prescindere dal momento di **esigibilità dell'imposta** (in tal senso anche la [C.M. 45/E/2011 § 2](#)).

Le cose sembrano complicarsi, però, per gli **acquisti intracomunitari di beni**, non tanto perché i citati principi non siano richiamati dalla disciplina interna (art. 39 D.L. 331/1993) anche per il caso in analisi, quanto perché la loro applicazione **sembra contrastare con le disposizioni della Direttiva 2006/112/CE** laddove intervenga (come in questi giorni) un **cambio di aliquota**.

Momento di effettuazione negli acquisti intracomunitari di beni

Procediamo con ordine. Innanzitutto, occorre ricordare che dal 2013 la norma interna prevede le seguenti regole ai fini dell'individuazione del **momento di effettuazione** (fatto generatore):

a) il **primo comma dell'art. 39** dispone che l'acquisto intracomunitario di beni non rileva più sulla base del momento di arrivo dei beni a destino (com'era fino al 31/12/2012) bensì con riferimento al momento **“dell'inizio del trasporto o della spedizione al cessionario o a terzi per suo conto”**, vale a dire nel momento di partenza dal Paese del fornitore, in aderenza all'art. 68, comma 2 della Direttiva; sono salvi, tuttavia, gli effetti traslativi o costitutivi della proprietà che si producono in un momento successivo alla consegna come avviene, ad esempio, nel caso di contratti estimatori, *consignment stock*, vendita a prova, ecc, senza dimenticare, però, che tale sospensione è subordinata all'osservazione degli obblighi di tenuta del registro delle movimentazioni a titolo non traslativo della proprietà e che, comunque, la sospensione viene meno trascorso un anno dalla consegna;

b) il secondo comma **esclude l'effetto anticipatorio del pagamento** (in aderenza al novellato n.4 dell'art.220 della Direttiva) ferma restando, nel contempo, **la rilevanza dell'emissione (facoltativa) in via anticipata della fattura**, in aderenza alla copertura comunque (a giudizio di chi scrive apprezzabilmente) ricercata nella combinata lettura degli articoli 67, 69 e 222 della Direttiva 2006/112/CE;

c) il terzo comma, infine, prevede che gli acquisti intracomunitari di beni (e i trasferimenti per esigenze dell'impresa) effettuati in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un mese solare, si considerano effettuati al termine di ciascun mese.

Individuazione dell'aliquota applicabile in base alla Direttiva

Nella norma nazionale, tranne limitate eccezioni (vendita a enti pubblici, operazioni triangolari, cash accounting, ecc), momento di effettuazione e di esigibilità dell'imposta coincidono e, come abbiamo già osservato, l'individuazione dell'aliquota è comunque legata al **momento di effettuazione**. Le cose sono un po' diverse se si analizza, invece, la Direttiva che, nella versione aggiornata, prevede quanto segue:

- l'aliquota applicabile alle operazioni imponibili è, in linea di principio, **quella in vigore** nel momento in cui si verifica il **fatto generatore** (art. 93 co. 1);
- in deroga a quanto sopra, **l'aliquota è**, invece, quella in vigore nel **momento in cui l'imposta diventa esigibile** nei casi di acquisti intracomunitari di beni (art. 93 co. 2) e, a tal riguardo, l'art. 69 dispone che *"l'Iva diventa esigibile nel momento dell'emissione della fattura (n.d.r. da parte del fornitore UE) o della scadenza del termine di cui all'art. 222, primo comma (n.d.r. giorno 15 del mese successivo al fatto generatore), se nessuna fattura è stata emessa"*.

Esempio 1

Acquisto intracomunitario di beni con partenza il 27/9/2013, arrivo della merce il 10/10 e fatturazione il 15/10. Il cessionario nazionale dovrà applicare il *reverse charge* entro il 15/11/2013 (ma con imputazione alla liquidazione relativa ad ottobre) applicando l'aliquota del 21% (in vigore al momento della partenza) se si considerano le disposizioni interne e quella del 22% (in vigore alla data della fattura) se si da precedenza, invece, alla Direttiva (considerato che la norma comunitaria, sul punto, non sembra derogabile).

Esempio 2

Fatturazione anticipata in settembre da parte del fornitore che spedisce la merce ai primi di ottobre. In questo caso l'aliquota è sicuramente del 21% in base alla normativa interna e

risulta tale anche secondo la Direttiva se (come ha fatto l'Italia) si interpreta che la stessa sembra comunque ammettere l'effetto anticipatorio della fattura emessa in via facoltativa.

Sull'apparente contrasto relativo al primo esempio sarà interessante conoscere il pensiero dell'Agenzia delle Entrate, anche se dovrebbe essere piuttosto scontato che **sanzioni non dovrebbero essere irrogabili** considerata l'**obiettiva considerazione di incertezza**.

CASI CONTROVERSI

Detrazioni energetiche e immobiliari

di **Giovanni Valcarenghi**

Può una **società immobiliare** di gestione beneficiare delle **detrazioni** per **l'incremento dell'efficienza energetica** di un edificio detenuto con lo **scopo di locarlo a terzi**? Abbiamo ragionato su questa tematica che, fino al prossimo 31 dicembre 2013, appare di assoluto interesse per le **imprese**, visto l'**elevato beneficio fiscale** (65%) che l'ordinamento concede e che si cumula con la usuale **possibilità di deduzione** dei costi nella determinazione del reddito imponibile.

Va innanzitutto ricordato che, sulla tematica, è già noto il parere delle Entrate che, con la [risoluzione 340/E del 1° agosto 2008](#), hanno sostenuto l'**applicabilità del beneficio** con esclusivo riferimento ai **fabbricati strumentali** utilizzati dalla società immobiliare nell'esercizio della propria attività imprenditoriale.

In sostanza, condizione per poter fruire della detrazione è che **all'intervento di risparmio energetico consegua una effettiva riduzione dei consumi energetici nell'esercizio dell'attività imprenditoriale**, mentre l'agevolazione non può riguardare gli interventi realizzati su beni oggetto dell'attività esercitata. Per le **società immobiliari**, invece, gli immobili sui quali dovrebbero essere realizzati gli interventi di riqualificazione energetica rappresentano **l'oggetto dell'attività esercitata** e non cespiti strumentali.

Pertanto, sempre secondo le Entrate, **non sono strumentali gli immobili che**, pur potendo essere considerati tali rispetto alle finalità che il soggetto di imposta persegue attraverso l'esercizio dell'impresa, **costituiscono**, nel contempo, l'oggetto della predetta attività imprenditoriale.

La **non divisibilità** di tale conclusione appare attuale anche nella giurisprudenza di merito, tra cui citiamo la sentenza n. 45 della [CTP di Treviso, depositata lo scorso 27 maggio 2013](#). I Giudici, al riguardo, osservano semplicemente come la **agevolazione spetti al titolare del fabbricato** a prescindere dalla destinazione commerciale dello stesso, stante il chiaro dettato della legge, secondo la quale per le spese documentate relative ad interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti spetta una detrazione dell'imposta lorda degli importi rimasti a carico del contribuente.

A nostro giudizio, non vi è motivo di negare la **fruibilità della detrazione**, proprio a partire dalla constatazione dell'**assenza di qualsiasi limitazione** inserita nel testo della norma: in linea

di principio, dunque, **non appare possibile attribuire importanza ad un limite che non è risultante in modo palese dalle vigenti disposizioni.**

In secondo luogo, ci pare **poco condivisibile il parere dell'Agenzia** in merito alla presunta assenza di interesse alla concessione della agevolazione ove l'intervento fosse realizzato da una società sugli immobili oggetto di locazione. Perché mai tali spese, che comunque consentono di realizzare un risparmio energetico, dovrebbero avere un **diversa trattamento fiscale** rispetto ad altre del tutto simili?

In terzo luogo, appare noto che la **medesima agevolazione può alternativamente spettare**, in caso di immobile locato da una persona fisica, **sia al proprietario che al conduttore**, secondo gli accordi che i medesimi avessero assunto. Se tale concetto appare scontato in capo all'Agenzia, possiamo ricavarne il messaggio generale in forza del quale **ciò che premia la spesa è il reale conseguimento del risparmio energetico**, senza scendere nel dettaglio della tipologia di immobile interessato.

In definitiva, se l'obiettivo è quello di favorire e incentivare il risparmio energetico tramite un minore consumo di combustibili (gas, metano, gasolio ecc.) per riscaldamento e condizionamento, **chiunque sostenga le spese e realizzi i requisiti richiesti dalla norma deve avere diritto all'agevolazione**, ovviamente nel rispetto degli altri requisiti eventualmente previsti.

In conclusione, dunque, riteniamo che sia corretto sostenere che la **detrazione del 65% possa spettare anche alle società immobiliari che realizzano interventi su fabbricati non strumentali**, con l'ovvia avvertenza che si dovrà informare il cliente in merito al concreto rischio che l'Agenzia possa contestare la detrazione e, per conseguenza, possa essere necessario accedere alla fase contenziosa.

Vista la misura del beneficio, si ritiene che **possa certamente valere la pena di tentare**, confortati dal fatto che la posizione di prassi non ha alcuna connessione evidente con il tenore letterale della norma.

IMU E TRIBUTI LOCALI

Abitazione principale: paletti stretti per l'esonero IMU

di **Fabio Garrini**

Dopo che il [D.L. n.102/13](#) ha definitivamente archiviato il pagamento della prima rata 2013 e si sta faticosamente discutendo circa l'ampliamento dell'esonero con riferimento alla seconda rata, occorre però ricordare quale sia la corretta definizione di abitazione principale, onde evitare pacchiani errori visto che si tratta di un concetto molto più **restrittivo** rispetto a quello un tempo noto nell'ambito dell'ICI.

Il classamento unitario

Il primo punto da esaminare è quello relativo alle **risultanze catastali** dell'immobile: ai fini IMU è infatti previsto un requisito che in passato non era presente ai fini ICI, ossia il congiunto accatastamento. Come si ricorderà ai fini ICI la Cassazione aveva introdotto una particolare interpretazione del concetto catastale di abitazione principale, di fatto stabilendo che, a dispetto delle risultanze catastali, ciò che rilevava era l'effettivo utilizzo dell'immobile (Cass. 25902/08). Pertanto il contribuente che (per fare un esempio concreto e affatto remoto) possiede due unità immobiliari contigue, anche separatamente censite, a patto che le utilizzasse entrambe come fossero un'unica abitazione, poteva sfruttare (dal 2008) per l'intero complesso dei due immobili, l'esenzione ICI.

La **nuova interpretazione IMU** accantona definitivamente tale interpretazione: ai fini dell'applicazione del nuovo tributo comunale, infatti, è previsto che *“per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare”*. Conseguentemente, il contribuente che deciderà di utilizzare come unica abitazione immobili che catastalmente sono separati, non potrà considerarli entrambi abitazione principale ma, al contrario, **solo per uno potrà invocare le agevolazioni per abitazione principale**, mentre l'altro dovrà scontare l'imposta sulla base dell'aliquota ordinaria stabilita dal Comune. Il contribuente non può, quindi, applicare le agevolazioni per più di una unità immobiliare, a meno che non abbia preventivamente proceduto al loro accatastamento unitario.

Residenza e dimora

Il secondo requisito è molto più articolato da gestire (anche a seguito delle implementazioni del DL 16/12 che obbliga alla verifica della dimora / residenza degli altri componenti del **nucleo familiare** se i due coniugi abitano immobili diversi nello stesso Comune). Le differenze rispetto all'ICI si notano anche con riferimento alla destinazione che l'utilizzatore fa

dell'immobile. Mentre ai fini ICI il trattamento agevolato per l'abitazione principale era riconosciuto a favore dell'immobile nel quale il contribuente aveva stabilito la propria dimora abituale (la residenza era un mero parametro presuntivo, che però trattandosi di presunzione semplice poteva essere vinto con prova contraria), ai fini IMU viene richiesto il duplice requisito della **dimora abituale e della residenza** anagrafica, entrambi nell'immobile per il quale si invocano le agevolazioni.

Nei fatti ai fini ICI il contribuente poteva avere residenza e dimora abituale in due luoghi diversi e, dimostrando in quale immobile era la sua dimora, poteva beneficiare delle agevolazioni ICI su tale immobile.

Tale situazione, già dal 2012, risulta del tutto superata: ai fini IMU, come detto, viene espressamente stabilito che può considerarsi abitazione principale solo l'immobile nel quale il possessore *dimora abitualmente e risiede anagraficamente*. Pertanto, nel caso di contribuente che ha stabilito la residenza in altro immobile successivamente acquistato, ci si troverebbe nella particolare situazione in cui nessuno dei due immobili potrebbe beneficiare delle agevolazioni previste per l'abitazione principale e il contribuente dovrebbe su entrambi scontare la tassazione ordinaria. In tali casi occorre probabilmente ripensare alla propria gestione anagrafica.

Sotto tale profilo si ricorda che il DL 102/13 ha esonerato dalla verifica del requisito della dimora e residenza il personale delle **Forze Armate, di Polizia, dei Vigili del Fuoco e del personale in forza alle Prefetture** in quanto si tratta di soggetti tenuti, per svolgere la propria attività, a trasferire la dimora o la residenza. Ma si tratta di una specifica e particolare deroga al concetto generale applicabile invece a tutti gli altri contribuenti.

PATRIMONIO E TRUST

La validità del trust costituito contemporaneamente alla messa in liquidazione della società

di **Luigi Ferrajoli**

Nella recentissima **sentenza del 02/09/2013**, il Tribunale di Treviso si è trovato ad accertare, in via incidentale, la validità di un **trust** nel quale erano stati conferiti i beni di una **società posta in liquidazione** il medesimo giorno in cui era stato costituito il **trust**, con successiva domanda di cancellazione dal Registro delle Imprese.

Nel caso in esame, l'**amministratore unico** della società aveva sottoscritto l'atto istitutivo di trust in data 30/12/2010, lo scioglimento con la messa in liquidazione della società era avvenuto con atto del 30/12/2010, mentre la domanda di **cancellazione** della società dal Registro delle Imprese era stata presentata in data 25/02/2011.

A seguito di tali circostanze, i creditori della società cancellata si sono rivolti al Giudice del Registro presso il Tribunale di Treviso chiedendo che venisse **revocata** la cancellazione della società, lamentandone l'**illegittimità** in quanto avvenuta in carenza dei presupposti di legge.

In particolare, i ricorrenti hanno eccepito che l'istituzione del trust, da parte della società debitrice, era avvenuta senza la preventiva **liquidazione** dell'attivo patrimoniale nonché senza un bilancio finale di liquidazione, dato che quello depositato aveva carattere meramente **apparente**.

Il Giudice del Registro, dopo avere ricostruito la successione dei fatti, pur dando atto della regolarità **formale** degli atti posti a corredo della domanda di iscrizione della cancellazione, ha **ritenuto invalido il trust** e **revocato la cancellazione** della società dal Registro della Imprese.

Nello specifico ha infatti evidenziato che, sebbene la cancellazione dal Registro delle Imprese comporti l'irreversibile **estinzione** del soggetto giuridico, ex **articolo 2495 Codice Civile**, tale effetto può essere collegato unicamente laddove avvenga in presenza dei presupposti di legge, ovvero l'**effettivo compimento della liquidazione** desumibile dal bilancio di liquidazione, documento contabile da cui si deve ricavare l'avvenuta **integrale** liquidazione dell'attivo con la sua destinazione al pagamento dei creditori e che deve conseguentemente individuare l'eventuale residuo attivo da **distribuire** pro quota ai soci ex articolo 2492 Codice Civile.

Qualora, invece, risulti che in realtà la liquidazione non sia terminata o non sia stata

correttamente svolta, è possibile provvedere, ai sensi dell'**articolo 2191 Codice Civile**, alla **cancellazione** dal Registro delle Imprese dell'iscrizione della cancellazione della società.

Nel caso di specie, secondo il Giudice, il bilancio di liquidazione era un documento contabile solo **apparente**, privo del suo contenuto proprio; inoltre nella nota integrativa non era fatto alcun riferimento all'**atto istitutivo del trust**, nonostante l'evidente stretto collegamento tra esso e la conseguente messa in liquidazione della società in pari data; il *trust* peraltro era stato sottoscritto dall'amministratore unico, senza alcun richiamo alla **delibera** sociale autorizzativa ed il medesimo amministratore aveva nominato se stesso quale *trustee*.

Poiché il *trust* era stato costituito con lo scopo dichiarato di destinare i **beni** conferiti al soddisfacimento dei creditori della società, secondo il Giudice doveva essere valutata la **meritevolezza** degli interessi che con esso si intendevano tutelare; tale requisito non poteva essere riconosciuto in un'operazione che, pur **formalmente** destinata al soddisfacimento dei creditori, in realtà, attraverso la segregazione dell'intero complesso aziendale, aveva in concreto dato luogo alla **sottrazione-distrazione** dei beni sociali rispetto al loro impiego e finalità di regolazione dei debiti.

Ed infatti il *trustee* risultava titolare di un potere di disposizione dei beni senza alcuna limitazione ed appariva libero da qualsiasi concreto programma di **liquidazione** e da adeguate forme di comunicazione verso i creditori sociali o di loro fattivo coinvolgimento, senza nemmeno un reale **vincolo** di tempo per la liquidazione (l'atto di costituzione prevedeva una durata del *trust* di dieci anni, termine palesemente **incompatibile** con la dichiarata finalità di agevolazione della liquidazione).

Infine, secondo il Giudice, il *trust*, quale modalità scelta per la liquidazione dei beni, per essere ritenuto valido avrebbe dovuto comporsi con il **bilancio finale** di liquidazione, per la corretta e completa comprensione delle vicende liquidatorie, in modo che la situazione rappresentata nel documento finale fosse **coerente** con il precedente bilancio.

ENTI NON COMMERCIALI

I compensi agli sportivi dilettanti ed i contributi previdenziali

di **Ernesto Russo, Guido Martinelli**

Il **Tribunale di Roma** (Sez. Lavoro), con [sentenza n.9284 dell'11/07/2013](#), ha rigettato un'opposizione proposta da un'associazione sportiva dilettantistica (ASD) avverso un avviso di addebito emesso dall'INPS – Gestione ex ENPALS, confermando così la **debenza dei contributi previdenziali**.

Tale filone di contenzioso tra le ASD e gli Istituti previdenziali ed assistenziali (oltreché le Direzioni Territoriali del Lavoro) ha avuto origine a seguito dell'emanazione del **D.M. 15/03/2005** (punti 20 e 22) e delle **circolari ENPALS n. 7 e 13 del 2006**. Non si tratta del primo precedente sul punto favorevole all'Amministrazione ma si tratta probabilmente della sentenza meglio argomentata e che potrebbe costituire un **precedente di un certo rilievo**.

La questione specifica trae origine da un accertamento ENPALS a seguito del quale l'Ente aveva contestato la **natura professionale** dell'attività di tre istruttori dell'ASD sul presupposto che non fosse prestata in funzione di **manifestazioni** sportive o connessa alla realizzazione di gare (risoluzione n.34/E 2001 Agenzia delle Entrate). Nonostante, l'**art. 35, comma 5 D.L. 207/2008** (conv. in L. 14/2009) abbia fornito una diversa interpretazione della definizione di "esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche" contenuta all'**art. 67, comma 1, lett. m) Tuir**, il Giudice ha ritenuto di dover comunque procedere all'accertamento della natura dei rapporti.

Ha ritenuto di doverlo fare sul condivisibile presupposto che la norma di interpretazione autentica non abbia inciso sull'*incipit* dell'**art. 67 cit.** ovvero sulla circostanza che, **per poter essere annoverati tra i redditi diversi** (e nella fattispecie godere anche dell'esonero contributivo), è necessario che le prestazioni non siano svolte nell'ambito di un rapporto di lavoro subordinato o comunque nell'ambito di un'attività di natura professionale. Oltre a valutare che le prestazioni siano rientranti nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche, occorre dunque individuare un "**requisito negativo**" (**la non professionalità**).

Ad avviso del Giudicante, la professionalità della collaborazione resa dai tre istruttori sarebbe stata dimostrata da plurimi e convergenti elementi in quanto gli stessi:

- tenevano dei **corsi stabili** (almeno tre volte alla settimana di tre o quattro ore a giornata);
- gestivano tali corsi in **piena autonomia**, sia sotto il profilo organizzativo che nella scelta delle giornate in cui effettuare le proprie prestazioni;

- il **compenso** loro erogato *“non era occasionale ma fisso”* e **di entità tale da poter costituire una fonte autonoma di sostentamento o comunque un contributo significativo** se proporzionato all’impegno richiesto.

Pur non conoscendo gli atti del procedimento, si ritiene che l'*excursus* logico-argomentativo effettuato dal Giudice sia stato corretto: **ricercare e valutare la stabilità della prestazione, l'adeguata competenza tecnica e la corresponsione di un compenso non marginale avuto riguardo anche al tempo impiegato è senz'altro la strada corretta per individuare la genuinità (o meno) dei rapporti di cui all'art. 67, comma 1, lett. m) Tuir.**

Si evidenzia, a margine, che per supportare la propria tesi, il Tribunale ha ritenuto di poter trasporre l'indirizzo giurisprudenziale formatosi nell'ambito del **settore dello spettacolo** al mondo dello sport dilettantistico. Tale orientamento, secondo cui pure in presenza di saltuarietà, discontinuità e non esclusività della prestazione (elementi tipici e non infrequenti in ambito spettacolistico) si potrebbero ravvisare i presupposti per lo svolgimento di un'attività professionale **non è però, a nostro avviso, applicabile sic et simpliciter** al mondo dello sport dilettantistico che ha dei **risvolti sociali** estranei al mondo dello spettacolo e di cui anche lo stesso Legislatore ha tenuto conto (v. lo stesso art. 67 *cit.*). Né può essere condivisibile l'affermazione del Giudicante secondo cui avvalorerebbe il carattere professionale dell'attività degli istruttori la circostanza che gli stessi **preparassero degli atleti per delle gare**, denotando ciò il possesso di elevate competenze tecniche. In ambito sportivo, infatti, anche gli allenatori della squadra di più basso livello sono in possesso di una **specificata abilitazione** che – **di per sé** – non può connotare una prestazione come professionale.

Tali **errate considerazioni** non pare, però, abbiano avuto rilievo decisivo per il rigetto dell'opposizione (con conseguente condanna al pagamento delle spese legali in favore dell'INPS) e, pertanto, non hanno inficiato il **condivisibile impianto della sentenza**.

Il Tribunale di Roma ha, pertanto, statuito che in ambito sportivo dilettantistico ben vi possono essere dei rapporti che, pur se remunerati, sono sottratti agli oneri previdenziali ed assistenziali, ma lo possono essere solo nel caso in cui la prestazione da cui si origina il compenso **non abbia i caratteri della professionalità** e dalla stessa non si ricavi una **significativa fonte economica di sostentamento**.

BUSINESS ENGLISH

How to limit liability for professional negligence

di **Enrico Zappa, Justin Rainey**

Although it is not possible to guard against every circumstance in which an accountant or auditor may run the danger of incurring liability for professional negligence^[1], the following matters should

be borne in mind:

- a) Before carrying out any work for a client, a member should ensure that the exact duties to be performed, and in particular any significant matters to be excluded, have been agreed with the client, in writing, by a letter of engagement^[2] or otherwise. If the accountant is asked to perform any additional duties at a later date, these should also be defined in writing.
- b) In giving 'snap' advice^[3] at the request of a client, or advice which must necessarily be based on incomplete information, a member should make it clear that such advice is subject to limitations, and that consideration in depth may have led him or her to revise the advice given.
- c) When publishing documents generally a member may find it advantageous to include in the document a clause disclaiming liability.
- d) When submitting unaudited accounts or other unaudited financial statements^[4] or reports to the client, a member should ensure that any special purpose for which the statements or reports have been prepared is recorded on their face, and in appropriate cases, should introduce a clause recording that the report or statement is confidential and has been prepared solely for the private use of the client.
- e) It should be recognised that there are areas of professional work (for example when acting as an auditor under the Companies Act 1985) where it is not possible for liability to be limited or excluded, and that there are other areas of professional work (for example when preparing reports on a business for the purpose of being submitted to a potential purchaser) where, although such a limitation or exclusion may be included, its effectiveness will depend on the view which a court may subsequently form of its reasonableness.
- f) When giving references to a third party with regard to future transactions (eg the payment of rent), a member should state that his or her opinion is given without financial responsibility on the member's part.

g) Where the circumstances appear to warrant it, because of the complexity of an assignment or otherwise, the member should advise the client that it is considered desirable to take specialist advice. In certain circumstances, it may be appropriate for the member either to consult another accountant or to suggest to the client that the advice of a member of another profession should be sought.

h) Where a member acts as receiver [5], he or she should endeavour to ensure that the person appointing him or her executes an appropriate letter of indemnity in the member's favour or should include appropriate exclusions of the member's personal liability in contracts with third parties. A member should also arrange for additional professional indemnity insurance cover of a realistic amount, and should ascertain from his or her brokers whether or not cover is provided for the special risks involved.

COMPREHENSION EXERCISE

1. The text suggests 8 things (a to h) that accountants should do to limit the risk of liability for professional negligence.

Each paragraph has a title that summarises its contents. Match the title (1 to 10) to the paragraph. Remember there are two titles that you will not need!

1. Write directly on unaudited documents the reason or reasons why they have been prepared
2. Declare no financial responsibility for references or opinions given to 3rd parties
3. Understand your client's needs
4. What you have to do must be put in writing
5. Remember that limitation of liability for some types of work is not possible
6. Limit your liability if appointed as a receiver
7. Insert a disclaimer whenever publishing a document
8. Recommend specialist advice when necessary
9. Tell the client any bad news at the start
10. Any advice given quickly is always subject to revision

2. Choose the five most important pieces of advice for you and put them in order of importance.

Text adapted from http://www.acca.org.uk/content/dam/acca/global/PDF-members/2012/2012p/Prof_liability.pdf (last visited 10.10.13)

ANSWERS

a/4

b/10

c/7

d/1

e/5

f/2

g/8

h/6

Titles 3 & 9 are not used

[\[1\]](#) Esporsi al rischio di responsabilità professionale in caso di negligenza

[\[2\]](#) Lettera di incarico

[\[3\]](#) Consiglio dato al volo

[\[4\]](#) Bilanci non sottoposti a revisione esterna

[\[5\]](#) Curatore fallimentare