

## Edizione di mercoledì 2 dicembre 2015

### AGEVOLAZIONI

[Patent box: primi chiarimenti su accesso e modalità di applicazione](#)

di Alessandro Bonuzzi

### CONTENZIOSO

[Cartella non notificata? Si impugna l'estratto di ruolo](#)

di Luigi Ferrajoli

### IVA

[La perdita dei beni oggetto di cessione intracomunitaria](#)

di Marco Peirolo

### CONTENZIOSO

[Gol capolavoro del Napoli! Le spese di lite vanno sempre a tariffa](#)

di Massimo Conigliaro

### IMPOSTE SUL REDDITO

[Gli sci club e i maestri di sci](#)

di Guido Martinelli

## AGEVOLAZIONI

---

### **Patent box: primi chiarimenti su accesso e modalità di applicazione**

di Alessandro Bonuzzi

Il **Patent box** può finalmente partire.

Ieri, l'Agenzia delle entrate ha, infatti, pubblicato il **provvedimento n.154278**, che indica le modalità di accesso, i termini e lo svolgimento della procedura di *ruling*, e la **circolare n. 36/E**, con la quale vengono forniti i primi chiarimenti sulle modalità e sugli effetti derivanti dall'esercizio dell'opzione, sulle perdite prodotte e sulla disciplina delle operazioni straordinarie nell'ambito dell'agevazione nonché sulle modalità di accesso alla procedura di *ruling*.

È appena il caso di ricordare che il Patent box è un regime fiscale di favore a cui possono accedere, mediante esplicita opzione, tutte le imprese che esercitano **un'attività di ricerca e sviluppo** idonea ad accrescere il valore di un bene immateriale.

Il beneficio consiste nella detassazione di una **quota del reddito derivante dallo sfruttamento diretto o indiretto del bene immateriale** e, in particolare, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali, di marchi d'impresa, di disegni e modelli, nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili.

Sono escluse dalla formazione del reddito anche le **plusvalenze derivanti dalla cessione** dei medesimi beni a condizione che almeno il 90% del corrispettivo derivante dalla loro cessione sia reinvestito, prima della chiusura del secondo periodo di imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione, nella manutenzione o nello sviluppo di altri beni immateriali.

#### **L'opzione: modalità e effetti**

La **circolare n.36/E** ricorda che, per i primi due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014, l'opzione per il regime è comunicata all'Agenzia secondo le modalità e i termini indicati con il provvedimento dello scorso 10 novembre e avrà effetti dal periodo d'imposta di comunicazione e per i successivi quattro.

A partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014,

l'opzione dovrà essere invece comunicata nella dichiarazione dei redditi e decorrerà dal periodo d'imposta al quale la stessa dichiarazione si riferisce.

Il documento di prassi, poi, precisa che se a seguito dell'esercizio dell'opzione non dovesse risultare possibile o conveniente fruire dell'agevolazione, il **contribuente non avrà comunque conseguenze**.

### **L'accordo di *ruling***

L'articolo 1, commi 39 e 40, della L. 190/2014, nonché le relative disposizioni attuative del D.M. 30 luglio 2015, stabiliscono che, in caso di **utilizzo diretto** del bene immateriale, il conseguente contributo economico al reddito complessivo dell'impresa **deve** essere determinato sulla base di un apposito accordo di *ruling*.

Diversamente, la procedura di *ruling* è **opzionale** in caso di utilizzo indiretto nonché di determinazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione del bene immateriale agevolabile. In particolare, mediante l'accordo di *ruling* possono essere determinati sia il reddito agevolabile derivante dall'uso indiretto del bene immateriale che la plusvalenza da escludere dal reddito di impresa, realizzati nell'ambito di **operazioni infragruppo**.

Al fine di dare completa attuazione a quanto previsto dalla norma istitutrice e dal relativo decreto attuativo, il **provvedimento di ieri** rende noto che per avviare la procedura di *ruling* le imprese devono inviare all'Agenzia un'apposita **istanza in carta libera**, tramite raccomandata con avviso di ricevimento o direttamente all'Ufficio, contenente alcune informazioni relative:

- al contribuente;
- all'oggetto dell'accordo preventivo, consistente nel calcolo del reddito derivante, alternativamente, dall'utilizzo diretto, indiretto o dalla cessione del bene immateriale;
- alla tipologia di bene immateriale;
- alla tipologia di attività di ricerca e sviluppo svolta.

Una copia dell'istanza e della relativa documentazione dovrà essere prodotta anche su supporto elettronico. La documentazione relativa all'istanza potrà essere presentata o integrata entro 120 giorni dalla presentazione dell'istanza, insieme ad eventuali memorie integrative, sempre tramite raccomandata con avviso di ricevimento o direttamente all'Ufficio, che rilascerà un'attestazione di avvenuta ricezione.

Conclusa la fase istruttoria, l'Agenzia inviterà l'impresa a comparire per mezzo del suo legale rappresentante per verificare la completezza delle informazioni fornite, formulare eventuale richiesta di ulteriore documentazione ritenuta necessaria e definire i termini di svolgimento del procedimento in contraddittorio. La procedura sarà, infine, perfezionata tramite la **sottoscrizione di un accordo** da parte del responsabile dell'ufficio competente

dell'Amministrazione e di un responsabile dell'impresa.

### **Le perdite da Patent box**

Lo sfruttamento dei beni immateriali può generare una **perdita** anziché un reddito; ciò accade evidentemente quando i costi di ricerca e sviluppo superano i ricavi. Nel silenzio della norma la circolare in commento fornisce i seguenti indirizzi.

1. Quando, a seguito dell'esercizio dell'opzione, l'impresa verifica che l'utilizzo del bene genera una perdita, **è possibile rinviare gli effetti positivi del regime agli esercizi in cui il bene produrrà reddito**.
2. Qualora le modalità di determinazione dell'agevolazione portino a una perdita derivante dell'eccesso di costi sostenuti per il bene immateriale rispetto ai ricavi ad esso attribuibili, tale **perdita concorre alla formazione del reddito d'impresa di periodo nei modi ordinari**.
3. **Le perdite da Patent box dovranno essere recuperate**, nell'ambito del regime, nel momento in cui il bene immateriale comincerà a produrre redditi: esse saranno computate a riduzione del reddito lordo agevolabile (pari all'eccedenza dei ricavi rispetto ai costi riferibili al singolo bene immateriale), fino a esaurimento.

## CONTENZIOSO

---

### ***Cartella non notificata? Si impugna l'estratto di ruolo***

di Luigi Ferrajoli

Le Sezioni Unite della **Corte di Cassazione con la sentenza n. 19704/15** hanno risolto un contrasto giurisprudenziale affermando che **è ammissibile l'impugnazione della cartella** (e/o del ruolo) che non sia stata validamente notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'art.19, co.3, D.Lgs. n.546/92, posto che una **lettura costituzionalmente orientata di tale norma** impone di ritenere che l'impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere **l'invalidità della notifica di un atto** del quale il contribuente **sia comunque legittimamente venuto a conoscenza**.

Le Sezioni Unite partono dalla **distinzione fra ruolo, cartella di pagamento ed estratto di ruolo**, precisando come **il ruolo**, definito negli artt.10, lett. b) e 11 D.P.R. n.602/73, costituisca l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'Ufficio ai fini della riscossione a mezzo del concessionario, e rappresenti, quindi, un **provvedimento amministrativo che si perfeziona con la sottoscrizione e la consegna all'agente della riscossione** che ne riproduce il contenuto nella cartella di pagamento e provvede alla notificazione al destinatario. Ai fini della decorrenza del termine per la proposizione del ricorso l'art.21 del D.Lgs. n.546/92 dispone che **“la notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo”**. Ruolo e cartella di pagamento devono essere tenuti distinti dall'estratto di ruolo che è solo un **“mero elaborato informatico formato dall'esattore”** non impugnabile autonomamente davanti al giudice tributario e non equipollente né alla cartella di pagamento né al ruolo.

Nella motivazione della sentenza le Sezioni Unite ribadiscono **la natura recettizia degli atti tributari**, chiarendo che trattandosi di atti aventi **“indubbia incidenza sul patrimonio del destinatario”**, le modalità di comunicazione degli stessi ai destinatari sono **“elementi costitutivi dell'efficacia giuridica degli atti, per cui l'effetto giuridico non decorre dalla data di adozione del provvedimento, ma dalla data di avvenuta comunicazione dello stesso”**.

Nel decidere sulla questione sottoposta dall'ordinanza di rimessione le Sezioni Unite, **sul presupposto della natura recettizia degli atti autonomamente impugnabili davanti ai giudici tributari**, stabiliscono, in maniera del tutto condivisibile, che questa natura **“rende inapplicabile l'istituto della piena conoscenza ai fini del decorso del termine d'impugnazione, essendo l'inammissibilità dell'utilizzo di strumenti alternativi o surrogati al fine di provocare aliunde l'effetto di conoscenza una delle più rilevanti conseguenze connesse alla natura recettizia dell'atto, onde l'omessa comunicazione, nei modi di legge, del provvedimento recettizio (nella specie atto tributario) comporta il mancato decorso dei termini di impugnativa ed impedisce che l'atto diventi**

*inoppugnabile, con pregiudizio per la stabilità dei relativi effetti”.*

Peraltro, secondo le Sezioni Unite, una lettura costituzionalmente orientata dell'art.19, co.3, D.Lgs. n. 546/92 impone di ritenere che **l'impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo** notificato prevista da tale norma non costituisca l'unica possibilità di far valere **l'invalidità della notifica** di un atto del quale il destinatario sia comunque legittimamente venuto a conoscenza e pertanto non escluda la facoltà (non l'onere) del medesimo di far valere, appena avutane conoscenza, la suddetta invalidità che, impedendo la conoscenza dell'atto e quindi la relativa impugnazione, ha prodotto **l'avanzamento del procedimento d'imposizione e riscossione**, con relativo interesse del contribuente a contrastarlo il più tempestivamente possibile.

Da ciò discende, secondo le Sezioni Unite, che **il contribuente può impugnare la cartella di pagamento e/o anche cumulativamente il ruolo**, sulla base dei dati estrapolati dalle risultanze dell'estratto di ruolo consegnato dall'agente della riscossione. Infatti, pronunciandosi con riferimento alla fattispecie di opposizione proposta per far valere l'invalidità della notifica della cartella di pagamento della quale la parte ricorrente era venuta a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo, la sentenza in esame afferma **la deducibilità del vizio di nullità della notifica della cartella di pagamento tramite l'impugnazione di quest'ultima** (non dell'estratto di ruolo) sulla base delle risultanze dell'estratto di ruolo, senza ipotizzare l'operatività della sanatoria, e quindi escludendo l'equipollenza a tali fini della **conoscenza effettiva** (acquisita tramite l'estratto di ruolo) alla **conoscenza legale** (che presuppone il **perfezionamento del procedimento notificatorio**). Tale distinzione non va disattesa qualora il ricorso venga proposto contro una cartella di pagamento invalidamente notificata, ma pervenuta al contribuente.

Se in tale ipotesi si ammettesse la sanatoria del vizio di nullità della notificazione si indurrebbe il contribuente, che intendesse dedurre tale vizio, **a non proporre immediatamente ricorso** contro la cartella effettivamente (ma non legalmente) conosciuta, attendendo l'atto successivo autonomamente impugnabile (fermo amministrativo, iscrizione ipotecaria) e censurandone l'illegittimità per non essere stato preceduto dalla valida notificazione dell'atto prodromico (cartella di pagamento).

## IVA

---

### ***La perdita dei beni oggetto di cessione intracomunitaria***

di Marco Peirolo

In ordine all'**effettuazione delle cessioni intracomunitarie**, nella disciplina applicabile sino al 31 dicembre 2012, il D.L. n. 331/1993 nulla prevedeva al riguardo, per cui rimaneva operante la disposizione di rinvio alle norme del D.P.R. n. 633/1972 operata dall'art. 56 del D.L. n. 331/1993. Pertanto, risultavano applicabili le disposizioni contenute nell'art. 6 del citato D.P.R. n. 633/1972, in base al quale il momento di effettuazione, per le cessioni di beni mobili materiali, si considera verificato, in linea generale, all'atto della loro **consegna o spedizione**.

In relazione a tale norma, la C.M. 23 febbraio 1994, n. 13-VII-15-464 (§ B.3.2) ha precisato che la **scomparsa della merce durante il trasporto dall'Italia all'altro Stato comunitario** può dare luogo alle seguenti diverse ipotesi di trattamento fiscale, a seconda che:

- i beni scompaiono durante il trasporto effettuato con **mezzi propri del venditore**;
- i beni scompaiono durante il trasporto effettuato con **mezzi propri dell'acquirente o tramite un vettore su incarico di uno dei due operatori**.

Nella **prima ipotesi** (trasporto con mezzi del cedente), se:

- i beni sono **scomparsi in Italia**, la cessione non risulta perfezionata, per cui **non sorge il presupposto impositivo**. In questo caso, il cedente non è tenuto ad alcun adempimento ai fini IVA, ma deve fornire la prova della perdita o della distruzione della merce secondo la procedura prevista dal D.P.R. n. 441/1997;
- i beni sono **scomparsi in altro Stato comunitario**, la cessione risulta perfezionata e, in considerazione dell'effettivo trasporto della merce in altro Stato membro, la stessa assume **natura intracomunitaria**. In questo caso, il cedente deve emettere e registrare la **fattura non imponibile** ai sensi dell'art. 41 del D.L. n. 331/1993 e presentare il modello INTRA 1-bis, fermo restando per il cedente stesso l'adempimento degli obblighi previsti nel Paese membro di scomparsa dei beni.

Nella **seconda ipotesi** (trasporto con mezzi del cessionario o tramite un vettore incaricato da uno degli operatori), l'operazione, a prescindere dal Paese nel quale i beni sono scomparsi (Italia o altro Paese membro), si considera **in ogni caso avvenuta**, in quanto si è verificato in capo all'acquirente il trasferimento del potere di disporre dei beni.

Tuttavia, se i beni sono **scomparsi**:

- **in Italia**, la cessione si qualifica come **“interna”**, non risultando integrato il requisito

dell'effettivo trasporto dei beni in altro Stato membro. In questo caso, il cedente deve emettere e registrare la fattura con addebito dell'IVA;

- **in altro Stato comunitario**, la cessione si qualifica come **intracomunitaria** in considerazione del fatto che i beni sono comunque usciti dal territorio nazionale. In questo caso, il cedente deve emettere e registrare la **fattura non imponibile** ai sensi dell'art. 41 del D.L. n. 331/1993 e presentare il modello INTRA 1-bis.

**Dal 1° gennaio 2013**, a seguito della riformulazione dell'art. 39 del D.L. n. 331/1993, il momento di effettuazione coincide con il **momento dell'inizio del trasporto o della spedizione** sia per le cessioni intracomunitarie che per gli acquisti intracomunitari.

Ne consegue che se i beni scompaiono:

- **in altro Stato comunitario**, la cessione si considera **in ogni caso intracomunitaria**, a prescindere cioè dal fatto che il trasporto sia effettuato con mezzi propri del venditore, ovvero con mezzi del cessionario o tramite un vettore incaricato da uno degli operatori;
- **in Italia**, la cessione **non assume natura intracomunitaria** in quanto la merce non lascia il territorio nazionale. Di conseguenza, in virtù dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972, applicabile quando l'operazione non ha natura intracomunitaria, dalle indicazioni fornite nella richiamata C.M. n. 13-VII-15-464/1993 (§ B.3.2) è possibile ritenere che se il trasporto è effettuato con **mezzi propri del venditore**, la cessione non risulta perfezionata, per cui **non sorge il presupposto impositivo**. Di contro, se il trasporto è eseguito con **mezzi del cessionario o tramite un vettore** incaricato da uno degli operatori, la cessione si qualifica come **"interna"**, per cui dà luogo all'addebito dell'IVA.

In caso di perdita dei beni in Italia, con **trasporto curato dal venditore con mezzi propri**, per superare la presunzione di cessione occorre fornire la prova prevista dall'art. 2, comma 3, del D.P.R. n. 441/1997, nel testo sostituito dall'art. 16 del D.P.R. n. 435/2001. In pratica, la perdita di beni dovuta ad eventi indipendenti dalla volontà è provata:

- da idonea documentazione fornita da un organo della Pubblica amministrazione, ovvero, in mancanza
- dalla dichiarazione sostitutiva di atto notorio (di cui all'art. 46 del D.P.R. n. 445/2000), resa entro 30 giorni dal verificarsi dell'evento o dalla data in cui se ne ha conoscenza.

Come indicato dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate 25 gennaio 2002, n. 6 (§ 18), non è richiesto la dichiarazione in questione sia prodotta all'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate entro tale termine, essendo sufficiente che la stessa sia resa, ossia sottoscritta, entro il termine prescritto e, se richiesta, esibita agli organi di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Dall'atto notorio deve risultare il valore complessivo dei beni perduti, salvo l'obbligo di specificare, a richiesta dell'Amministrazione finanziaria, i criteri e gli elementi in base ai quali detto valore è stato determinato.



## CONTENZIOSO

---

### **Gol capolavoro del Napoli! Le spese di lite vanno sempre a tariffa**

di Massimo Conigliaro

Una **vittoria** spettacolare, degna del miglior Maradona.

La **Corte di Cassazione** ha accolto un **ricorso** della curatela fallimentare della Società Sportiva Calcio Napoli (da cui De Laurentiis rilevò il titolo sportivo nel 2004), il cui difensore – una commercialista con evidenti doti di attaccante – lamentava l'importo irrisorio del **compenso liquidato dai giudici** per i due gradi del giudizio di merito, entrambi vittoriosi per la formazione partenopea.

La sentenza, da custodire gelosamente e produrre nei nostri ricorsi, è la n. **16953 del 19 agosto 2015** (Sez. V, Pres. Piccininni, Est. Cirillo) ed ha sancito un importante principio in base al quale il giudice del merito non è tenuto a motivare circa la diminuzione o riduzione di voci tariffarie tutte le volte che liquidi compensi in somme inferiori a quelle domandate nella notula, **fermo restando il dovere di non determinarli in misura inferiore ai limiti minimi** (o superiore a quelli massimi) indicati nelle tabelle in relazione al valore della controversia e salvo che sussista manifesta sproporzione.

Nel caso trattato, la curatela fallimentare della Società Sportiva Calcio Napoli impugnava una cartella di pagamento di **4,7 milioni di euro**. Il ricorso era accolto dalla commissione tributaria provinciale di Napoli che, annullava integralmente la cartella, ma compensava le spese processuali. Tale sentenza veniva impugnata dalla curatela sul **capo delle spese**; proponeva appello incidentale l'Agenzia delle entrate.

Il gravame principale delle curatela era accolto dalla commissione tributaria regionale della Campania che, rigettava anche l'impugnazione incidentale dell'Agenzia e condannava l'erario alla **rifusione delle spese processuali liquidate**, cumulativamente per il doppio grado, in **complessivi 4 mila euro**, di cui 3.700 per onorari, oltre oneri di legge.

In pratica, per due giudizi di valore superiore 4 milioni e mezzo di euro venivano quindi liquidati meno di duemila euro per grado.

Tale mortificante quantificazione degli onorari non veniva ritenuta legittima dalla curatela fallimentare che proponeva quindi ricorso per la parziale cassazione della decisione del giudice d'appello in punto d'insufficiente liquidazione delle spese dei gradi di merito.

La curatela fallimentare rappresentava peraltro che, per l'attività di assistenza difensiva svolta nei gradi di merito, il **giudice delegato del tribunale aveva liquidato** alla professionista la

somma complessiva di **90 mila euro** e dunque riteneva la evidente insufficienza della liquidazione (3.700 euro per onorario), a fronte di minimi tariffari per i dottori commercialisti pari a euro 61.751,75 per il giudizio di primo grado (valore Euro 4.692.851,42) e a euro 4.056,52 per il giudizio di appello (valore residuo Euro 104.720,69).

Denunciava pertanto la **violazione di norme di diritto processuali** e di specifiche disposizioni su voci tariffarie; con gli altri due motivi denunciava vizi di motivazione in ragione della inconsistente giustificazione della decisione di merito sui criteri adottati nelle liquidazione delle spese del doppio grado.

La Corte di Cassazione ha accolto il ricorso, evidenziando che l'art. 15, commi 1 e 2, del D.Lgs. 546/92 stabilisce che la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza e che i compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati sulla base delle rispettive **tariffe professionali**. Ricorda peraltro che i nuovi **parametri introdotti nel 2012**, cui devono essere commisurati i compensi dei professionisti in luogo delle abrogate tariffe professionali, sono da applicare solo se la liquidazione giudiziale intervenga in un momento successivo alla data di entrata in vigore dell'apposito decreto e si riferisca al compenso spettante al difensore che, a quella data, **non abbia ancora completato la propria prestazione professionale** (Sez. U, Sentenza n. 17405 del 12/10/2012, Rv. 623533).

Nella specie la liquidazione è stata ritenuta oggettivamente **“irrisoria e praticamente figurativa”** rispetto al valore incontrovertibile di una vertenza che, per insussistenza della pretesa tributaria impugnata, ha portato in primo grado al totale annullamento di un cartella di oltre 4,6 milioni di euro, mentre in secondo grado il valore è circoscritto all'ammontare delle spese processuali di prime cure, invocate con l'appello principale accolto, e alle questioni riguardanti l'Irap, oggetto del rigettato appello incidentale.

Aggiunge la Corte di cassazione in modo netto che **“È siderale la distanza rispetto a qualsivoglia criterio liquidativo che possa dirsi minimamente aderente alla tariffa professionale dei dottori commercialisti vigente all'epoca. Il giudice d'appello affida le coordinate della propria liquidazione a generiche formule di rinvio a “valore economico delle lite” e alle “difficoltà operative frapposte alla difesa tecnica dell'appellante”**: considerazioni evidentemente acritiche, svincolate dal contenuto degli atti di causa, indefinite e insignificanti, attagliandosi astrattamente a qualsivoglia ipotesi. Inoltre, **totalmente erronea** è la stessa tecnica di **determinazione cumulativa** adottata dalla commissione regionale, atteso che le spese del doppio grado del giudizio non possono mai essere liquidate cumulativamente dal giudice dell'appello, ma devono essere determinate **separatamente ed analiticamente** al fine di individuare i criteri di liquidazione in relazione all'attività defensionale svolta nei diversi gradi”.

In conclusione, la sentenza d'appello è stata **cassata** con rinvio al giudice competente, che procederà a nuova e motivata liquidazione delle **spese dei gradi di merito nonché di quelle di legittimità**.

**Bel gioco e partita vinta!**

Resta da scrivere l'importo (**congruo**) sull'assegno.

## IMPOSTE SUL REDDITO

### ***Gli sci club e i maestri di sci***

di Guido Martinelli

L'avvio della stagione invernale ci impone alcune considerazioni sul **rapporto che si instaura tra gli sci club e i maestri di sci**.

**Costoro sono gli unici tecnici sportivi ad avere una legge dello Stato che disciplina** (L. 81/91) la “professione di maestro di sci” considerando tale “**chi insegna professionalmente ... le tecniche sciistiche in tutte le loro specializzazioni**” e subordinando l'esercizio “*alla iscrizione in appositi albi professionali regionali*”.

Ciò promesso va aggiunto che **lo sci, come disciplina sportiva è a carattere dilettantistico** e che gli sci club, di conseguenza, affiliati alla Federazione Italiana sport invernali, sono associazioni sportive dilettantistiche.

**Si pone il problema, quindi, se sia applicabile, ai rapporti tra detti sodalizi e i maestri di sci, la disciplina sui compensi sportivi di cui all'art. 67 primo comma lett. m) del Tuir.**

Fino ad ora sia la direzione generale dell'Agenzia delle entrate, con le sue circolari, sia i numerosi commentatori che hanno affrontato la nuova problematica fiscale dei compensi per esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche si sono astenuti dall'entrare nel merito di tale problematica. Gli unici due precedenti ufficiali applicabili al caso di specie li ricaviamo dalle sedi regionali dell'Amministrazione finanziaria. Il primo intervento ufficiale proviene da un pronunciamento della Agenzia regionale delle Entrate del Piemonte (Nota del 19 settembre 2001 prot. 01/67344, inedita). Rispondendo ad un quesito formulato dal Collegio regionale dei maestri di sci sulla possibilità per gli sci club di riservare ai maestri che svolgono attività di allenatore in loro favore il trattamento agevolato di cui all'art. 81/83 del Tuir (oggi 67/69), l'Ufficio fiscalità Generale testualmente ritiene che: “**La prestazione che il maestro di sci effettua nei confronti degli iscritti allo sci club è attività che rientra nell'esercizio della professione, ciò esclude che il reddito possa rientrare tra i redditi diversi elencati nell'art. 81 comma 1 lett. m).** Detto articolo, infatti, dispone che non costituiscono redditi diversi quelli conseguiti nell'esercizio di arti o professioni. Talchè, vista la non inclusione dei redditi prodotti dai maestri di sci nella previsione dei redditi diversi di cui all'art. 81 del dpr. 917/86, non risulta applicabile alla fattispecie prospettata la disciplina dell'art. 83, stesso dpr.”. Tale tesi è stata successivamente confermata dall'analogo ufficio della Direzione regionale della Lombardia dell'Agenzia delle entrate, con nota 07.01.2002 prot. 771 (inedita), in risposta ad un'istanza di interpello. Anche in questo caso l'ufficio ritiene che: “...**si evince che occorre preliminarmente verificare se l'attività di maestro di sci, ancorché esercitata in forma associata, costituisca attività di lavoro autonomo.** Sullo specifico argomento, anche l'Inail, con circolare n. 53 del 12 luglio 2000, con riferimento

*all'obbligo assicurativo per i maestri di sci ha ribadito che essi sono considerati veri e propri lavoratori autonomi e...sotto il profilo fiscale con regolare posizione e iscrizione all'Iva. Tale assunto trova conferma anche nell'obbligo che hanno i maestri di sci di iscriversi in apposito albo. Chiarito, pertanto, che il maestro di sci esercita esclusivamente attività di lavoro autonomo, questa direzione Regionale ritiene che l'attività di allenatore rientri tra le prestazioni professionali esercitate abitualmente dal medesimo, con conseguente esclusione dei relativi compensi dall'agevolazione in commento".* Da dette posizioni se ne ricava, per tornare alla formulazione del quesito, che, **secondo l'Amministrazione finanziaria, le prestazioni di soggetti abilitati allo svolgimento dell'attività di maestro di sci non rientrano tra quelle di attività sportiva dilettantistica, previste e disciplinate dall'art. 67 primo comma lett. m del Tuir.**

Si ritiene di non poter condividere tale posizione in senso assoluto.

Infatti non vi è dubbio che il maestro di sci che svolga tale attività in favore anche di terzi sia un soggetto che svolge arti e professioni e, pertanto, anche ove un suo cliente sia uno sci club iscritto al registro Coni delle società e associazioni sportive dilettantistiche sarà tenuto ad emettere regolare fattura con Iva.

Diverso se trattasi di maestro che svolgesse solo attività di "allenatore" per uno sci club. In questo caso verrebbe meno il presupposto dell'esercizio professionale, prevarrebbe lo svolgimento solo di un'attività sportiva dilettantistica e, pertanto, sulla base di quanto indicato dal Ministero del lavoro nella sua nota 4036 del 21 febbraio 2014, si ricadrebbe nella disciplina sui compensi sportivi dilettantistici qualificati come redditi diversi.