



NEWS

Euroconference

Edizione di mercoledì 29 Novembre 2023

REDDITO IMPRESA E IRAP

Errori contabili: un cantiere aperto

di **Giorgio Maria Scarpa, Stefano Chirichigno**

CASI OPERATIVI

Disciplina Iva dei lavori prestati da un Comune a una Provincia

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Credito R&S&I e compilazione del rigo RU151

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

LA LENTE SULLA RIFORMA

La revisione della disciplina degli interpelli prevista dalla riforma fiscale

di **Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori**

DIRITTO SOCIETARIO

La responsabilità degli amministratori e le azioni esperibili nei loro confronti

di **Laura Mazzola**

ENTI NON COMMERCIALI

Il rischio sportivo e adempimenti giuslavoristici per gli impianti sportivi

di **Francesco Scrivano, Guido Martinelli**

Errori contabili: un cantiere aperto

di **Giorgio Maria Scarpa, Stefano Chirichigno**

Circolari e Riviste

**IL REDDITO
DI IMPRESA**

IN OFFERTA PER TE € 78 + IVA 4% anziché € 120 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%
Abbonati ora



La rilevanza fiscale alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili costituisce probabilmente l'intervento più significativo, quanto meno dal punto di vista sistematico, nell'ambito delle previsioni di semplificazione in materia di imposte dirette contenute nel D.L. 73/2022. Tecnicamente, il comma 1, lettera b), dell'articolo 8, D.L. 73/2022 modifica direttamente il comma 1 dell'articolo 83, Tuir con l'aggiunta, in fine, del seguente periodo: "I criteri di imputazione temporale di cui al terzo periodo valgono ai fini fiscali anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili".

Un po' meno tecnicamente, viene aggiunto anche il seguente periodo "La disposizione di cui al quarto periodo non si applica ai componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322" che con tutta evidenza non avrebbe dovuto trovar posto all'interno del Tuir, rimanendo confinato alla norma che lo modifica.

La semplificazione consiste, senza tema di smentita, in un ulteriore passo di avvicinamento delle regole di determinazione del reddito d'impresa a quelle di determinazione del risultato contabile di bilancio^[1] riconoscendo ai fini fiscali l'imputazione temporale delle poste di correzione degli errori contabili e quindi, implicitamente, anche la correttezza fiscale della dichiarazione relativa all'esercizio precedente (viziata dall'errore contabile e, per derivazione, fiscale). Ne discende che tale dichiarazione non dovrà essere più emendata dal contribuente e non risulterà più rettificabile da parte dell'Amministrazione finanziaria in sede di controllo^[2].

Come noto, l'impostazione finora seguita dall'Amministrazione finanziaria, esplicitata nella circolare n. 31/E/2013, vedeva le componenti di reddito generate dal processo di correzione degli errori contabili, attuato secondo i Principi contabili las 8 e Oic 29, riconoscibili solo sottoponendosi all'onere della presentazione di idonee dichiarazioni integrative relative al periodo d'imposta interessato dagli errori contabili^[3].

In sostanza, quando un'impresa si accorgeva dell'errore contabile e provvedeva alla sua

correzione doveva rendere fiscalmente irrilevante la posta correttiva (se imputata a Conto economico ovvero a patrimonio netto) e rettificare la dichiarazione relativa all'esercizio nel quale era stato commesso l'errore, con versamento delle correlate sanzioni proporzionali e dei relativi interessi nel caso in cui l'errore avesse comportato una sottostima del reddito e delle imposte dovute.

È proprio per tentare di allineare la valenza fiscale a quella contabile che si inserisce la norma in esame.

Difatti, l'articolo 8, comma 1, lettera b), D.L. 73/2022 riconosce anche ai fini fiscali il principio per cui, una volta effettuata la correzione dell'errore, risulta correttamente ripristinata anche la continuità informativa dei bilanci interessati, rispettivamente, dall'errore e dalla sua correzione.

In ragione di quanto sopra, la correzione dell'errore risulta finalmente idonea a eliminare l'infedeltà "dichiarativa" e, pertanto, il presupposto stesso delle sanzioni amministrative connesse a tale infedeltà.

Qualificazione degli errori come rilevanti

La novella si deve ritenere applicabile a tutte le poste di correzione contabile degli errori, a prescindere dal fatto che essi siano qualificabili o meno come rilevanti.

Nello specifico, è attribuita valenza fiscale ai criteri di imputazione temporale di tutte poste contabilizzate "a seguito del processo di correzione degli errori contabili", senza alcuna ulteriore specificazione.

Circa la definizione di errore rilevante, il Principio contabile nazionale Oic 29 precisa che "Un errore è rilevante se può individualmente, o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio. La rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze"[\[4\]](#).

Nella pratica, ciò che differisce tra errori rilevanti ed errori non rilevanti sono le modalità di correzione degli stessi: la correzione di errori non rilevanti[\[5\]](#) è contabilizzata nel Conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore, mentre la correzione di errori rilevanti[\[6\]](#) è contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore.

Non dissimile, inoltre, è la definizione di errore rilevante fornita dai Principi contabili internazionali[\[7\]](#) secondo i quali "Un'informazione è rilevante se è ragionevole presumere che la sua omissione, errata indicazione od occultamento potrebbe influenzare le decisioni che gli utilizzatori principali dei bilanci redatti per scopi di carattere generale prendono sulla base di

questi bilanci, che forniscono informazioni finanziarie circa la specifica entità che redige il bilancio”.

Tuttavia, a differenza dell'Oic 29, lo Ias 8 disciplina unicamente la correzione degli errori rilevanti (cui si affiancano quelli irrilevanti commessi intenzionalmente)[\[8\]](#), stabilendo che la stessa – ove possibile – va attuata mediante la rideterminazione *ab origine* delle voci interessate dall'errore, in contropartita di una componente positiva o negativa di patrimonio netto.

Solo implicitamente, invece, è possibile evincere la modalità di correzione degli errori irrilevanti: essa, alla stregua di quanto previsto dai Principi contabili nazionali, può avvenire attribuendo rilevanza ai relativi componenti correttivi positivi o negativi di Conto economico[\[9\]](#).

A ogni modo, appare chiaro, per non dire evidente, che la modifica apportata al comma 1 dell'articolo 83, Tuir possa vantare un'applicazione generalizzata a tutte le poste contabilizzate *“a seguito del processo di correzione degli errori contabili”*, senza dunque prevedere alcuna differenziazione tra la correzione di errori irrilevanti e quella relativa a errori rilevanti[\[10\]](#).

Solo errori di competenza o qualsiasi errore contabile?

Ad avviso di chi scrive, anche in considerazione dell'ampiezza del tenore letterale della norma, la novità non dovrebbe riguardare specificamente le correzioni riferibili alla scorretta applicazione del principio di competenza d'esercizio, dovendo invece investire tutte le tipologie di errore contabile[\[11\]](#).

Al riguardo, è opportuno preliminarmente dare atto che la norma, facendo unicamente riferimento ai *“criteri di imputazione temporale”*, sembrerebbe propendere *prima facie* per un'interpretazione di segno opposto rispetto a quella poc'anzi prospettata.

Parimenti, la Relazione illustrativa al provvedimento non appare particolarmente chiarificatrice[\[12\]](#) e, anzi, potrebbe considerarsi altresì foriera di una lettura restrittiva della norma.

Tuttavia, il nuovo comma 1 dell'articolo 83, Tuir menzionando espressamente le *“poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili”*, sembra chiaramente richiamare un concetto di *“errore contabile” tout court* che mal si sposa con una correzione eminentemente relativa a errori d'imputazione temporale.

Anche la stessa Relazione illustrativa, nonostante proceda a una *“scomoda”* e specifica menzione della competenza temporale, fa comunque esplicito riferimento alla *“correzione degli*

errori nell'esercizio in cui viene effettuata in conformità ai principi contabili esistenti”.

E, com'è noto, i Principi contabili vanno ben al di là del tema della competenza nel perimetrare il concetto di errore contabile.

In particolare, l'Oic 29 non manca di precisare che *“Un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili. Possono verificarsi errori a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile”*[\[13\]](#).

Del medesimo avviso sono gli Ias-Ifrs, secondo cui *“Gli errori di esercizi precedenti sono omissioni e errate misurazioni di voci nel bilancio dell'entità per uno o più esercizi precedenti derivanti dal non utilizzo o dall'utilizzo erraneo di informazioni attendibili che erano disponibili quando i bilanci di quegli esercizi furono autorizzati all'emissione, e si poteva ragionevolmente supporre che fossero state ottenute e utilizzate nella redazione e presentazione di quei bilanci. Tali errori includono gli effetti di errori aritmetici, errori nell'applicazione di principi contabili, sviste o interpretazioni distorte di fatti, e frodi”*[\[14\]](#).

Da un punto di vista più concreto, il tema si pone tipicamente per le imprese di maggiore dimensione, in particolare quelle parte di gruppi societari che sempre più vengono chiamate a *“chiudere il bilancio”* in tempi brevissimi se non addirittura prima della fine dell'esercizio stesso.

In queste casistiche, le società sono spesso obbligate a rilevare poste creditorie e debitorie di chiusura (e quindi i correlati componenti positivi e negativi di reddito) sulla base di informazioni e dati incompleti[\[15\]](#) che esplicheranno i loro effetti solamente nell'esercizio successivo (o in taluni casi, negli esercizi successivi). È pertanto evidente che l'imprecisione potrà riguardare tanto la qualificazione della posta (bene o servizio) quanto la quantificazione della stessa, e quindi a stretto rigore non un tema di sola competenza economica d'esercizio, comportando una limitazione applicativa di non poco conto la quale, peraltro, si porrebbe in totale contrasto con l'obiettivo di semplificazione che la norma si prefissa.

D'altra parte, non sono mancati commenti che sottolineavano i rischi di un'eccessiva dilatazione della nozione di errore. Per esempio, si è fatto riferimento alle ipotesi in cui sussistano elementi ulteriori che vanno al di là del mero errore di imputazione contabile, quali, ad esempio, l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, ovvero il compimento di operazioni simulate o effettuate avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'Amministrazione finanziaria.

Ad avviso di chi scrive entrare in questa galleria degli orrori non deve distogliere l'attenzione dal tema di fondo: ci riferiamo al comportamento *“virtuoso”* di correzione degli errori del contribuente che ne sterilizza la pericolosità. In altri termini il vero limite non è di tipo

concettuale od oggettivo quanto fattuale e, per tale ragione, pienamente misurabile. La correzione dell'errore deve essere opera spontanea del contribuente che neutralizza l'effetto impositivo prima e a prescindere da qualsiasi riscontro da parte dell'Amministrazione finanziaria^[16]. È chiaro che in tal modo vi è una ineludibile asimmetria in quanto se l'errore commesso era a sfavore del contribuente l'efficacia della correzione è praticamente senza limiti di tempo (e d'altronde l'Agenzia delle entrate non può operare "*accertamenti negativi*" neanche di fronte all'evidenza dei fatti), ma ciò è del tutto coerente con la giusta preoccupazione da cui siamo partiti.

Il tema vero è dunque l'idoneità della correzione a sterilizzare gli effetti anche indiretti dell'errore originariamente commesso. Particolarmente insidiosi appaiono quegli "*spostamenti*" di costi o ricavi in esercizi diversi da quelli di competenza che si rivelano (con la consapevolezza o meno del contribuente) idonei a ottenere maggiori deduzioni o minori tassazioni definitive e non temporanee. È questo il caso dell'anticipazione (o posticipazione) di un ricavo dall'anno N+1 (o N-1) all'anno N finalizzata ad aumentare la "*franchigia*" di deduzione delle spese di rappresentanza dell'anno N (nel quale, altrimenti, queste spese sarebbe state parzialmente indeducibili) oppure a consentire un utilizzo del ROL che altrimenti andrebbe perduto per decorso del quinquennio.

In tali ipotesi, in dottrina si è fatto riferimento al divieto di abuso del diritto tributario quale strumento per contrastare tali "*condotte*"^[17]. A nostro sommo avviso lo strumento non è proporzionato al fenomeno sotto un duplice profilo. Da un lato, l'abuso del diritto richiederebbe di entrare nel merito dell'esistenza di un disegno elusivo e quindi quanto meno della consapevolezza di tale effetto indiretto da parte del contribuente. Esercizio non solo tutt'altro che agevole, ma con esiti spesso arbitrari e inconferenti. Dall'altro lato, se ben intendiamo, si vorrebbe in tal modo disconoscere altresì l'effetto primario della regolarizzazione. Tale eventualità non può ritenersi condivisibile. Invero, non si intravedono ragioni assorbenti che impediscano in tali ipotesi all'Agenzia delle entrate di contestare il beneficio indiretto (ed eventualmente indebito) anche a correzione contabile perfettamente compiuta e che non v'è motivo di disconoscere, senza interrogarsi sugli aspetti psicologici del soggetto accertato e con una motivazione di tale intuitività da prestarsi anche a un mero ciclostile. È la correzione stessa che guida l'azione accertatrice a quantificare il beneficio che l'errore rimosso non ha potuto a sua volta eliminare e per il quale il contribuente avrebbe con tutta evidenza dovuto far autonomo e distinto ricorso all'istituto del ravvedimento operoso.

Rimane ineludibile, invece, e non gestito il pregiudizio finanziario per le casse erariali che un errore che sia sostanziato in una anticipata (o eccessiva) deduzione di componenti negativi di reddito o in una posticipata (o inizialmente sottostimata) rilevazione di componenti positivi di reddito, potrebbe determinare^[18]. A tal riguardo l'unica considerazione di carattere sistematico che si può contrapporre è che tra le regole di determinazione del reddito si annidano ampie sacche di resistenza di un pregiudizio finanziario di segno opposto. Basti citare per tutte le regole per cui, fatto salvo per le perdite del primo triennio di attività, l'utilizzo delle perdite riportabili a novo non può mai azzerare l'onere impositivo quale che sia l'entità e l'età di tali perdite^[19].

Esclusione delle componenti negative oltre il termine di presentazione della dichiarazione integrativa

Da ultimo, la norma provvede esplicitamente a escludere dalla disciplina in esame i *“componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa”*.

Tuttavia, tale previsione (confermata anche dalla Relazione illustrativa^[20]) sembra, come sostenuto da qualcuno, il frutto di un *“retaggio”* dell'impostazione precedente caratterizzata dalla stretta connessione tra la rilevanza fiscale degli errori contabili e la componente di reddito originario e non, come invece dovrebbe essere, la componente di reddito (sia positivo che negativo) derivante dalla correzione dell'errore^[21].

Pertanto, alla luce sia della nuova rilevanza fiscale riservata alle sopravvenienze reddituali sia della *“decadenza”* della dichiarazione integrativa come unico strumento funzionale alla correzione degli errori contabili, appare sorprendente che il Legislatore abbia voluto escludere dal perimetro del rinnovato articolo 83, Tuir i componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa.

Peraltro, non è inutile ribadire che correzione effettuata in questi termini non potrebbe in alcun modo sfuggire alle verifiche dell'Amministrazione finanziaria.

Difatti, in questo caso un eventuale *audit* dell'Agenzia delle entrate sarà espletato con riferimento al periodo in cui l'errore è effettivamente rilevato, senza distinzione alcuna tra sopravvenienze attive ovvero passive e indipendentemente dal fatto che queste ultime siano riconducibili (o meno) a componenti negativi la cui corretta rilevazione sarebbe dovuta avvenire in un periodo d'imposta il cui termine per l'accertamento sia ormai spirato.

Non si rinvergono, dunque, valide giustificazioni a tale esclusione, se non per ragioni di natura meramente finanziaria: ricomprendere le suddette sopravvenienze negative nell'alveo della nuova disciplina comporterebbe, quasi inevitabilmente, un minor gettito nei confronti dell'Erario, che invece risulterebbe salvaguardato con una previsione che garantisce, in sostanza, lo stesso effetto della vecchia disciplina.

Considerazioni conclusive

Già quanto testé considerato in merito all'espressa esclusione delle componenti negative oltre il termine di presentazione della dichiarazione integrativa, fa auspicare che quello della correzione degli errori contabili sia per il Legislatore un cantiere aperto.

Ad avviso di chi scrive sarebbe quanto mai opportuno che con l'occasione si ritorni su aspetti ancor più nodali quali l'ambito di applicazione oggettivo della norma (errori contabili non solo di competenza) – se non altro per dover discettare di *voluntas legis e voluntas legislatoris* – e finalmente una ragionevole distinzione quanto meno dell'onere sanzionatorio del ravvedimento in funzione dell'effettivo pregiudizio finanziario per l'Erario.

Come non auspicare che la c.d. “*Riforma Leo*” si focalizzi su norme di sistema quale quella qui in discussione senza disperdere le energie in esigenze più o meno lobbistiche su aspetti di contorno?

[1] Esula dall'ambito di indagine del presente contributo, ma per completezza va rammentato che in sede di conversione si è proceduto a un analogo “*allineamento*” ai fini Irap, disponendo che “*Le poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili effettuato ai sensi dell'articolo 83, comma 1, quarto periodo, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, introdotto dal comma 1, lettera b), del presente articolo, rilevano anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, di cui al titolo I del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. Il primo periodo del presente comma non si applica ai componenti negativi del valore della produzione netta per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa prevista dall'articolo 2, comma 8, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322*”.

[2] Vedasi la Relazione illustrativa al Decreto secondo la quale in tal modo si “*attribuisce rilevanza fiscale alla correzione degli errori nell'esercizio in cui viene effettuata in conformità ai principi contabili esistenti, evitando così alle imprese la presentazione di un'apposita dichiarazione integrativa (Ires – Irap) del periodo in cui la componente di reddito avrebbe dovuto essere contabilizzata ed eliminando i connessi oneri di adempimento*”.

[3] Il “*periodo in cui la componente di reddito avrebbe dovuto essere contabilizzata*” se ci atteniamo alla terminologia della Relazione sopra citata in nota. Ben si poteva determinare altresì la necessità di operare correzioni relativamente ad altre variabili fiscali influenzate indirettamente dall'errore originario: ricalcolo del Rol fiscale ex articolo 96, Tuir o del credito per le imposte pagate all'estero ex articolo 165, Tuir.

[4] Punto 46.

[5] Commessi in esercizi precedenti.

[6] Sempre commessi in esercizi precedenti.

[7] Lo las 8, al punto 5, prevede un espresso rinvio al punto 7 dello las 1 per la definizione di “*Rilevante*”.

[8] las 8, punto 41: “*Il bilancio non è conforme agli IFRS se questo contiene errori rilevanti ovvero irrilevanti se commessi intenzionalmente per ottenere una particolare presentazione della*

situazione patrimoniale-finanziaria, del risultato economico o dei flussi finanziari dell'entità".

[9] Da un punto di vista contabile, i Principi contabili internazionali non sembrano considerare gli errori non rilevanti come *"scorretti"*. Partendo dall'assunto che la norma si applica espressamente *"alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili"*, secondo una visione più restrittiva la correzione di errori non materiali potrebbe ritenersi esclusa dalla norma, proprio perché non considerata parte di un *"processo di correzione degli errori contabili"*. Risulterebbe tuttavia irrazionale ritenere che la nuova disposizione assuma valenza solo per gli errori di maggiore rilievo e non invece per quelli di minore importanza.

[10] A nulla rileva la circostanza per cui in ambito Ias-Ifrs gli errori non rilevanti sono considerati tali, cioè errori, solo se *"commessi intenzionalmente per ottenere una particolare presentazione della situazione patrimoniale-finanziaria, del risultato economico o dei flussi finanziari dell'entità"*. Prima della novella, difficilmente sarebbe stato considerato dall'Agenzia delle entrate un argomento valido per il riconoscimento fiscale degli stessi.

[11] Del medesimo avviso l'Assonime (circolare n. 31/2022, pag. 20 e poi ampiamente argomentato a pag. 23 e ss.).

[12] Vi si legge che *"La modifica all'articolo 83 ... attribuisce rilevanza fiscale alla correzione degli errori nell'esercizio in cui viene effettuata in conformità ai principi contabili esistenti, evitando così alle imprese la presentazione di un'apposita dichiarazione integrativa ... del periodo in cui la componente di reddito avrebbe dovuto essere contabilizzata ed eliminando i connessi oneri di adempimento"*.

[13] Punto 44.

[14] Punto 5 dello Ias 8.

[15] Emblematicamente si pensi alla quantificazione e rilevazione di costi relativi a *"fatture da ricevere"*. Il tema è solo la dimensione (assoluta e relativa) dell'errore, perché è pacifico che salvo realtà tendenzialmente statiche, l'acquisizione delle informazioni per giugnere alla certezza matematica è questione di mesi e non di settimane.

[16] In realtà la norma riconosce valenza fiscale alle poste *"contabilizzate"* a seguito del processo di correzione degli errori contabili. Si pone il tema di definire il concetto di posta correttiva *"contabilizzata"*, vale a dire se una posta correttiva di un errore possa considerarsi *"contabilizzata"* non appena rilevata nella contabilità, come apparirebbe più in linea con lo spirito semplificatorio del provvedimento, oppure se, al fine di garantire maggiore integrità al sistema, sia anche necessario che al momento della verifica il bilancio relativo a detta contabilizzazione sia stato già approvato, se non dai soci, quantomeno, dall'organo amministrativo della società. Di certo, non occorre attendere che la correzione abbia concretamente esplicato i suoi effetti impositivi e al Fisco non resta che fare affidamento sul

principio di derivazione che fa discendere l'effetto impositivo direttamente dalla rilevazione bilancistica.

[17] Lafis – Laboratorio Fiscale, *“Rilevanza ai fini fiscali di poste correttive di errori contabili”*, 2 agosto 2022.

[18] Può e non deve perché se l'errore interviene in esercizi in perdita fiscale o con piena possibilità di deduzione di perdite pregresse il pregiudizio non si determina.

[19] Ci riferiamo al noto limite del 20% del reddito previsto dall'articolo 84, Tuir.

[20] *“In ogni caso, la riapertura di periodi d'imposta per i quali siano già spirati i termini di decadenza dell'attività di accertamento, la rilevanza fiscale delle poste derivanti dalla correzione di errori contabili è, in ogni caso, esclusa per le componenti negative di reddito in relazione alle quali, con riferimento al periodo d'imposta di corretta imputazione contabile, è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa”*.

[21] Come già illustrato, prima della novella la *condicio sine qua non* per la rilevanza fiscale della correzione dell'errore contabile era rappresentata dalla contestuale presentazione di una dichiarazione integrativa relativa al periodo d'imposta in cui il componente di reddito era temporalmente competente.

Si segnala che l'articolo è tratto da “[Il reddito di impresa](#)”.

Disciplina Iva dei lavori prestati da un Comune a una Provincia

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



La Provincia Autonoma di Bolzano è proprietaria di terreni situati nella zona scolastica del Comune di Brunico. Tra la Provincia Autonoma di Bolzano e il Comune di Brunico è stata stipulata una convenzione in cui la Provincia Autonoma di Bolzano incarica il Comune di Brunico a eseguire i seguenti lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria sui terreni, in quanto il Comune di Brunico attraverso il cantiere comunale dispone della struttura adeguata per svolgere questi lavori:

- lavori di manutenzione straordinaria: per lo svolgimento di questi lavori la Provincia Autonoma di Bolzano concede al Comune di Brunico un contributo di 750.000 euro da adeguare ai costi effettivi;
- progettazione dei lavori di manutenzione straordinaria: per la progettazione la Provincia Autonoma di Bolzano concede al Comune di Brunico un contributo di 100.000 euro da adeguare ai costi effettivi;
- lavori di manutenzione ordinaria da svolgere annualmente per la durata di 10 anni: per questi lavori la Provincia Autonoma di Bolzano paga al Comune di Brunico un importo annuale di 219.001 euro.

Si chiede se i lavori svolti dal Comune di Brunico su incarico della Provincia Autonoma di Bolzano sono soggetti a Iva.

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)



FiscoPratico

ADEMPIMENTO IN PRATICA**Credito R&S&I e compilazione del rigo RU151**di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

Convegno di aggiornamento

Novità della dichiarazione dei redditi delle società di capitali

Scopri di più

I crediti d'imposta per gli **investimenti in ricerca e sviluppo**, in **transizione ecologica**, in **innovazione tecnologica 4.0** ed in **altre attività innovative**, trovano spazio nel **quadro RU** dei **modelli Redditi 2023**.

Il credito d'imposta è riconosciuto nelle **misure percentuali ed entro i limiti previsti**, per ciascuna fattispecie agevolativa, dall'articolo 1, comma 203, L. 160/2019, come modificato successivamente dall'[articolo 1, comma 1064, lettere f\), nn. 1\), 2\), 3\) e 4\), L. 178/2020](#).

L'[articolo 1, comma 45, L. 234/2021](#), ha **modificato ulteriormente la disciplina** del credito d'imposta e ne ha **prorogato l'ambito temporale** di applicazione, come di seguito evidenziato.

Descrizione	2022	2023	2024 e 2025
Ricerca e Sviluppo	Credito al 20% con il limite annuale di 4 Milioni	Credito al 10% con il limite annuale di 5 Milioni	Credito al 10% con il limite annuale di 5 Milioni (fino al 2031)
Innovazione Tecnologica	Credito al 10% con il limite annuale di 2 Milioni	Credito al 10% con il limite annuale di 2 Milioni	Credito al 5% con il limite annuale di 2 Milioni
Innovazione Tecnologica con obiettivo 4.0 o Transizione ecologica	Credito al 15% con il limite annuale di 2 Milioni	Credito al 10% con il limite annuale di 4 Milioni	Credito al 5% con il limite annuale di 4 Milioni
Design ed Ideazione estetica	Credito al 10% con il limite annuale di 2 Milioni	Credito al 10% con il limite annuale di 2 Milioni	Credito al 5% con il limite annuale di 2 Milioni

Ricorrendo i presupposti applicativi, **il credito d'imposta**:

- è **riconosciuto in forma automatica**, non essendo prevista la presentazione di un'istanza per l'ammissione al beneficio;
- è **utilizzabile esclusivamente in compensazione**, ai sensi dell'[articolo 17, D.Lgs. 241/1997](#) (codice tributo "6938"), in **tre quote annuali di pari importo**, a decorrere dal

periodo d'imposta successivo a quello di maturazione, subordinatamente all'avvenuto adempimento degli **obblighi di certificazione** previsti dall'[articolo 1, comma 205, Legge 160/2019](#).

Tali crediti, istituiti dall'[articolo 1, commi da 198 a 206, Legge 160/2019](#), vanno esposti nella **sezione I** del **quadro RU** utilizzando il **codice credito "L1"**. In particolare, **nel rigo RU5 occorre indicare:**

- nella **colonna 1**, la **maggiorazione del credito d'imposta** spettante per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo direttamente afferenti a **strutture produttive** ubicate nelle Regioni **Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia**, prevista dall'[articolo 244, D.L. 34/2020](#), e dall'[articolo 1, commi 185 e 186, Legge 178/2020](#);
- nella **colonna 3**, l'**ammontare complessivo del credito d'imposta maturato nel periodo d'imposta**, cui si riferisce la dichiarazione (incluso l'eventuale importo di colonna 1).

Inoltre, vanno compilati nella **sezione IV**, i **rigi RU100, RU101 e RU102** esponendo, **distintamente per ciascuna fattispecie agevolabile** di cui all'[articolo 1, commi 200, 201 e 202, Legge 160/2019](#), i **costi sostenuti nel periodo d'imposta**. A titolo esemplificativo, nell'immagine seguente vengono mostrati i dati richiesti con riferimento alle **attività di ricerca e sviluppo** (rigo RU100) ed **innovazione tecnologica** (rigo RU101).

SEZIONE IV

PARTE I

Dati relativi ai crediti d'imposta per attività di ricerca, sviluppo e innovazione - investimenti in beni strumentali nel territorio dello Stato

RUI00	"R, S e I 2020 -2022" Ricerca e sviluppo (Comma 200)		Spese di personale (lett. a)	Spese di cui a colonna 1 per neo assunti <=35 anni	Numero neo assunti <=35 anni	Spese per quote ammortamento e canoni locazione (lett. b)			
	1	0,00	1A	0,00	1B	2	0,00		
	Spese di cui a colonna 2 per software		Spese per contratti di ricerca extra-muros (lett. c)	Spese di cui a col. 3 per università, istituti di ricerca e start-up	Spese per quote ammortamento acquisto privative da terzi (lett. d)				
	2A	0,00	3	0,00	3A	4	0,00		
RUI01	"R, S e I 2020 -2022" Innovazione tecnologica (Comma 201)		Spese per servizi di consulenza (lett. e)	Spese per materiali (lett. f)	Totale spese per ricerca e sviluppo	Base di calcolo del credito d'imposta	R&S nel Mezzogiorno (art. 244 DL 34/20; c. 185 L. 178/20)		
	5	0,00	6	0,00	7	0,00	8	0,00	
	Spese di personale (lett. a)		Spese di cui a colonna 1 per neo assunti <=35 anni	Numero neo assunti <=35 anni	Spese per quote ammortamento e canoni locazione (lett. b)	Spese di cui a colonna 2 per software			
	1	0,00	1A	0,00	1B	2	0,00	2A	0,00
RUI01	"R, S e I 2020 -2022" Innovazione tecnologica (Comma 201)		Spese per attività commissionata (lett. c)	Spese per servizi di consulenza (lett. d)	Spese per materiali (lett. e)	Totale spese per attività innovazione tecnologica	Base di calcolo del credito d'imposta		
	3	0,00	4	0,00	5	0,00	6	0,00	
	Spese di personale (lett. a)		Spese di cui a colonna 8 per neo assunti <=35 anni	Numero neo assunti <=35 anni	Spese per quote ammortamento e canoni locazione (lett. b)	Spese di cui a colonna 9 per software			
	8	0,00	8A	0,00	8B	9	0,00	9A	0,00
INNOVAZIONE DIGITALE 4.0									
RUI01	"R, S e I 2020 -2022" Innovazione tecnologica (Comma 201)		Spese per attività commissionata (lett. c)	Spese per servizi di consulenza (lett. d)	Spese per materiali (lett. e)	Totale spese per attività innovazione digitale 4.0	Base di calcolo del credito d'imposta	Obiettivo innovazione digitale 4.0	
	10	0,00	11	0,00	12	0,00	13	0,00	
	Spese di personale (lett. a)		Spese di cui a colonna 8 per neo assunti <=35 anni	Numero neo assunti <=35 anni	Spese per quote ammortamento e canoni locazione (lett. b)	Spese di cui a colonna 9 per software			
	8	0,00	8A	0,00	8B	9	0,00	9A	0,00

I soggetti che hanno **sostenuto le predette spese** (righe RU100, RU101 e RU102) **nell'anno 2021 sono tenuti ad indicare gli importi di cui sopra nei righe da RU153 a RU155.**

Inoltre, nel rispetto delle disposizioni previste dall'articolo 22 del Regolamento (UE) 2021/241 (Dispositivo per la ripresa e la resilienza) a tutela degli interessi finanziari dell'Unione, **andranno compilati anche i righi RU150 e RU151** per accertare, rispettivamente, la **titolarità effettiva dei destinatari dei fondi** ed il **rispetto del principio di divieto di doppio finanziamento**. Le informazioni sono richieste per i **periodi d'imposta 2020, 2021 e 2022**.

Con riferimento al **divieto di doppio finanziamento**, il beneficiario, che ha usufruito di un'ulteriore sovvenzione relativa ai medesimi costi che hanno concorso alla determinazione del credito, è tenuto a compilare il rigo RU151 indicando:

- in **colonna 1**, il codice del credito d'imposta;
- in **colonna 2**, l'anno di riferimento (2020, 2021 o 2022) nel quale i benefici sono stati cumulati;
- in **colonna 3**, la descrizione dell'ulteriore sovvenzione fruita.

Recentemente, l'Agenzia delle entrate ha trattato il caso di una società di capitali che, **nel periodo d'imposta 2021, ha beneficiato del credito d'imposta R&S**, fruendo **nel 2022 di un'ulteriore sovvenzione riferita ai medesimi costi** che hanno concorso alla maturazione del credito (**FAQ 15.11.2023** pubblicata nella sezione dei Modelli Redditi 2023). Ipotizzando che l'ulteriore sovvenzione sia un bando regionale, si illustra la compilazione del **rigo RU151**.

RU151 Cumulo	Codice credito	Anno
	¹ L1	² 2021
	Descrizione ulteriore sovvenzione	
	³ BANDO REGIONALE XX FRUITO NEL 2022	

Si segnala, da ultimo, che la Ragioneria Generale dello Stato (Circolare n. 33/2021) ha fornito chiarimenti in relazione ai concetti di **doppio finanziamento** e di **cumulo delle misure agevolative**, precisando che le due nozioni si riferiscono a due **principi distinti e non sovrapponibili**. In particolare, il **divieto di doppio finanziamento**, previsto espressamente dalla normativa europea, prescrive che il **medesimo costo di un intervento non possa essere rimborsato due volte a valere su fonti di finanziamento pubbliche anche di diversa natura**. Si tratta di un principio generale di sana gestione finanziaria applicabile al bilancio dell'Unione europea, ma valido quale regola generale anche per l'ordinamento interno. Il **concetto di cumulo**, viceversa, si riferisce alla possibilità di stabilire **una sinergia tra diverse forme di sostegno pubblico di un intervento**, che vengono in tal modo "cumulate", a copertura di **diverse quote parti di un progetto/investimento**.

La revisione della disciplina degli interpelli prevista dalla riforma fiscale

di **Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori**

Convegno di aggiornamento

Controlli e accertamenti: rimedi alternativi al contenzioso

Scopri di più

Uno degli **obiettivi posti dalla L. 111/2023** (Legge delega per la riforma fiscale) è quello di “[...] razionalizzare la **disciplina dell’interpello**, al fine di:

- 1) **ridurre il ricorso all’istituto dell’interpello** di cui all’articolo 11 della citata Legge n. 212 del 2000, incrementando l’emanazione di provvedimenti interpretativi di carattere generale, anche indicanti una casistica delle fattispecie di abuso del diritto, elaborati anche a seguito dell’interlocuzione con gli ordini professionali, con le associazioni di categoria e con gli altri enti esponenziali di interessi collettivi nonché tenendo conto delle proposte pervenute attraverso pubbliche consultazioni;
- 2) **rafforzare il divieto di presentazione di istanze di interpello**, riservandone l’ammissibilità alle sole questioni che non trovano soluzione in documenti interpretativi già emanati;
- 3) **subordinare**, per le persone fisiche e i contribuenti di minori dimensioni, **l’utilizzazione della procedura di interpello** alle sole ipotesi in cui non è possibile ottenere risposte scritte mediante servizi di interlocuzione rapida, realizzati anche attraverso l’utilizzo di tecnologie digitali e di intelligenza artificiale;
- 4) subordinare l’ammissibilità delle istanze di interpello al **versamento di un contributo**, da graduare in relazione a diversi fattori, quali **la tipologia di contribuente o il valore della questione oggetto dell’istanza**, finalizzato al finanziamento della specializzazione e della formazione professionale continua del personale delle agenzie fiscali”.

A tal riguardo, lo **schema di decreto legislativo**, approvato in via preliminare dal Consiglio dei ministri, prevede un **duplice intervento** nello statuto dei diritti del contribuente, ovvero:

1. l’**integrale sostituzione dell’articolo 11, L. 212/2000**, che disciplina l’istituto dell’interpello;
2. l’introduzione dell’articolo 10-nonies, L. 212/2000, rubricato “**Consultazione semplificata**”.

Con riguardo al **primo intervento**, in quella che dovrebbe essere la nuova formulazione dell'[articolo 11, L. 212/2000](#), **tutte le fattispecie** per le quali è attualmente concesso di presentare un'istanza di interpello **verrebbero "raggruppate" nel comma 1**, prevedendo che *"Il contribuente può interpellare l'amministrazione finanziaria per ottenere una **risposta riguardante fattispecie concrete e personali** relativamente alla:*

- a) **applicazione delle disposizioni tributarie**, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla loro corretta interpretazione;*
- b) **corretta qualificazione di fattispecie** alla luce delle disposizioni tributarie ad esse applicabili;*
- c) **disciplina dell'abuso del diritto** in relazione a una specifica fattispecie;*
- d) **disapplicazione di disposizioni tributarie** che, per contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del contribuente altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi;*
- e) sussistenza delle **condizioni e valutazione della idoneità degli elementi probatori** richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti dalla legge;*
- f) sussistenza delle **condizioni e valutazione della idoneità degli elementi probatori** richiesti dalla legge ai fini dell'articolo 24-bis del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917".*

L'interpello di cui alla **succitata lettera e)** – si legge nel comma 2 del proposto nuovo [articolo 11, L. 212/2000](#) – sarebbe riservato ai **soggetti che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo** e a coloro che presentano **istanze di interpello sui nuovi investimenti**.

Un'altra rilevante novità è poi contenuta nel comma 3, il quale prevederebbe che *"La presentazione dell'istanza di interpello è in ogni caso subordinata al **versamento di un contributo**, destinato a finanziare iniziative per implementare la formazione del personale delle agenzie fiscali, la cui misura e le cui modalità di corresponsione sono individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze **in funzione della tipologia di contribuente, del suo volume di affari o di ricavi e della particolare rilevanza e complessità della questione oggetto di istanza**".*

Una simile previsione è già stata introdotta dalla cd. "Legge di bilancio 2021" per gli **accordi preventivi per le imprese con attività internazionale** di cui all'[articolo 31-ter, comma 3-bis, D.P.R. 600/1973](#). In tale contesto, tuttavia, l'**unico parametro di riferimento**, ai fini della quantificazione del contributo, è il **"fatturato"** complessivo del gruppo cui appartiene l'istante. In quel caso, il **contributo** è, infatti, **pari a:**

- **10.000** euro nel caso in cui il **fatturato** sia inferiore a **100.000.000** euro;
- **30.000** euro nel caso in cui il **fatturato** sia compreso **tra 100.000.000** euro e

750.000.000 euro;

- **50.000 euro** nel caso in cui il **fatturato** sia superiore a **750.000.000 euro**.

Nell'ambito della revisione della disciplina degli interpelli, invece, la **quantificazione del contributo dovrebbe tener conto anche** “[...] *della particolare rilevanza e complessità della questione oggetto di istanza*”. Sarà, quindi, interessante capire come verrà declinata, in concreto, la necessità di tener conto di tali circostanze, che introducono, evidentemente, anche una certa **componente di soggettività nella valutazione** di cosa sia “complesso” e “rilevante”. L’auspicio è che il Ministero dell’Economia e delle Finanze – cui, allo stato, verrebbe demandata l’individuazione della misura del contributo – tenga conto del fatto che i **“ruling internazionali” ineriscono a tematiche transnazionali**, certamente connotate da ben più rilevanti complessità, avendo peraltro anche un iter e, soprattutto, un’efficacia, ultrannuali. Conseguentemente, ci si aspetterebbe che il contributo richiesto per la presentazione delle istanze di interpello, a parità di dimensioni del soggetto istante, **risultasse d’importo ben più contenuto**, anche **per evitare** che la sua introduzione produca **un effetto oltremodo “dissuasivo”**, rispetto all’utilizzo di uno strumento, invece, di fondamentale importanza per i contribuenti che intendono mantenere un **rapporto rigoroso e trasparente con l’Amministrazione finanziaria**. L’obiettivo dichiaratamente posto dalla L. 111/2023 è sì, infatti, quello di ridurre il ricorso all’istituto dell’interpello, attraverso “[...] *l’emanazione di provvedimenti interpretativi di carattere generale, anche indicanti una casistica delle fattispecie di abuso del diritto*”, ma **non dev’essere**, tuttavia, dimenticato che coloro che vi fanno ricorso rappresentano, generalmente, la **parte maggiormente prudente e diligente della platea dei contribuenti**. Chi vi ricorre, peraltro, lo fa anche **per evitare il rischio che**, soprattutto con riguardo alle questioni antiabuso, gli organi verificatori ricorrano a **interpretazioni opportunistiche**, talvolta capziose e incomprensibilmente punitive, cosa che ben più **raramente accade in sede di risposta alle istanze d’interpello**. Pertanto, se si volesse ridurre il ricorso all’istituto dell’interpello, senza renderlo accessibile solo ai più abbienti o per le questioni di **valore davvero ingente**, la soluzione fisiologica sarebbe quella di promuovere la stesura di **norme scritte in modo intellegibile** e di circolari esplicative da emanarsi tempestivamente, nonché – e soprattutto – un’azione degli **organi verificatori informata**, in primo luogo, al **doveroso e rigoroso contrasto dell’evasione “da sommerso”**, grande o piccola che sia, da condotte fraudolente o comunque colpose, **piuttosto che della** (talvolta solo pretestuosamente intravista) **evasione di tipo meramente “interpretativo”**. Se così fosse, il numero delle istanze di interpello diminuirebbe rapidamente, anche senza doverne limitare l’accesso in ragione della dimensione del contribuente o della portata dell’operazione sottostante.

Un’altra novità sostanziale riguarda il **termine entro il quale l’Amministrazione finanziaria deve rendere la risposta**, termine che verrebbe uniformato, per tutte le tipologie di interpello, **a 90 giorni**, fatta salva la facoltà di richiedere **documentazione integrativa**. Ad oggi, il termine di 90 giorni è previsto per i soli interpelli “ordinari” e “qualificatori”, mentre per quelli “probatori”, “anti-abuso” e “disapplicativi”, il termine è fissato in 120 giorni.

Un’ulteriore novità dovrebbe riguardare le **persone fisiche**, anche non residenti, e i contribuenti di minori dimensioni (società di persone “commerciali” in regime di contabilità semplificata e



società semplici). Tali soggetti, si legge nello schema di decreto, potrebbero **accedere gratuitamente**, su richiesta comunque riferibile a casi concreti, a **un'apposita banca dati che conterrà:**

- **le circolari e le risoluzioni;**
- le risposte a istanze di **consulenza giuridica** e a **istanze di interpello;**
- **ogni altro atto interpretativo.**

Se, in esito a tale consultazione, fosse individuata una **risposta univoca**, nei soli confronti del contribuente istante, la stessa determinerebbe una **sorta di “*penalty protection*”**. In caso contrario, la banca dati informerebbe il contribuente della possibilità di **presentare istanza d'interpello**. L'utilizzazione di tale servizio costituirebbe, peraltro, **condizione di ammissibilità, ai fini della presentazione delle istanze di interpello** da parte dei citati soggetti.

La responsabilità degli amministratori e le azioni esperibili nei loro confronti

di **Laura Mazzola**

Master di specializzazione

Professionisti per la gestione d'impresa e la prevenzione della crisi

Scopri di più

La **responsabilità** dell'organo amministrativo è correlata alla sua **conoscenza**, ma anche al **ritardo** o all'**omissione nella constatazione**, dell'avveramento di una **causa di scioglimento**.

Tale responsabilità è costituita dai seguenti **elementi**:

- **condotta illecita dell'amministratore**, attiva od omissiva, che deve aver causato un danno effettivo al patrimonio sociale;
- **danno arrecato al patrimonio sociale**, per perdite subite collegate al danno emergente, mancati guadagni e danno non patrimoniale;
- **nesso causale tra condotta e danno**, da verificare procedendo ad un **giudizio ex ante**, eliminando ipoteticamente l'azione inadempiente, al fine di verificare se l'evento dannoso viene meno;
- **esistenza di un fatto proprio colpevole**, con esclusione, quindi, della responsabilità di ricorrere a criteri di imputazione quali la responsabilità per fatto altrui.

La **collegialità dell'organo amministrativo** comporta, in via di principio, che i singoli amministratori **rispondano solidalmente dei danni arrecati alla società** dall'inosservanza dei doveri ad essi imposti, ai sensi dell'[articolo 2392, comma 1, cod. civ.](#)

Ne deriva che la **società ha la possibilità di agire nei confronti del singolo amministratore**, il quale può essere costretto a procedere al **risarcimento integrale del danno**.

Nei rapporti interni, però, il singolo amministratore, che non abbia concorso al compimento dell'atto dannoso, ma che non abbia, al contempo, fatto quanto poteva per impedirlo, può agire in **rivalsa contro gli amministratori agenti**, al fine di essere risarcito degli esborsi eventualmente eseguiti a favore della società.

Inoltre, i **singoli amministratori dissenzienti** da una decisione o atto consiliare, possono sottrarsi alla personale responsabilità qualora abbiano provveduto:

- a far annotare senza ritardo il proprio **dissenso nel libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio**;
- a darne **immediata notizia per iscritto al presidente del collegio sindacale**.

L'azione di responsabilità contro l'organo amministrativo può essere esercitata sia dai **soci della società**, ai sensi dell'[articolo 2393-bis cod. civ.](#), sia dalla **società stessa**, ai sensi dell'[articolo 2393 cod. civ.](#), **su delibera dell'assemblea o del collegio sindacale**, sia dai **creditori sociali** e, in generale, ai sensi dell'[articolo 2394-bis cod. civ.](#), da tutti gli **organi delle procedure concorsuali**, ovvero:

- dal curatore fallimentare nel fallimento;
- dal commissario liquidatore nella liquidazione coatta amministrativa e;
- dal commissario straordinario nell'amministrazione straordinaria.

Nel dettaglio, l'[articolo 2393-bis, commi 1 e 2, cod. civ.](#), stabilisce che i soci, che assumano l'iniziativa dell'azione, debbano rappresentare:

- nelle **società non quotate**, **almeno il 20% del capitale sociale** o la diversa misura prevista nello statuto, comunque non superiore al terzo;
- nelle **società quotate**, **almeno il 2,5 % del capitale sociale**, o la minore misura prevista nello statuto.

Nell'ipotesi in cui l'**azione di responsabilità** sia **esercitata dalla società**, devono sussistere i seguenti requisiti:

- **deliberazione dell'assemblea**, con i **quorum costitutivi e deliberativi** previsti per l'assemblea ordinaria, di cui all'[articolo 2393, comma 1, cod. civ.](#);
- **deliberazione del collegio sindacale, del comitato di controllo sulla gestione o del consiglio di sorveglianza**, assunta con le **maggioranze previste**, ai sensi dell'[articolo 2409-decies, comma 1, cod. civ.](#)

La deliberazione dell'azione di responsabilità comporta la revoca dall'ufficio dell'organo amministrativo contro cui è proposta, purché sia presa con il **voto favorevole di almeno un quinto del capitale sociale**.

L'**azione di responsabilità esercitata**, ai sensi dell'[articolo 2394 cod. civ.](#), nei confronti dell'organo amministrativo di una società, da parte dei **creditori sociali**, è un'**azione surrogatoria** tendente alla reintegrazione del patrimonio sociale, diminuito dall'inosservanza degli obblighi facenti capo agli amministratori e che, come tale, non presuppone una responsabilità diretta di detto amministratore verso i creditori sociali, ma una **responsabilità dello stesso verso la società**.

Il rischio sportivo e adempimenti giuslavoristici per gli impianti sportivi

di **Francesco Scrivano, Guido Martinelli**

Seminario di specializzazione

Gestione di impianti sportivi

Novità del correttivo al decreto legislativo n. 38/21, caratteristiche dei soggetti gestori e inquadramento del personale

Scopri di più

L'[articolo 33, comma 1, D.Lgs. 36/2021](#), riporta che, anche nel **lavoro sportivo**, devono trovare applicazione **le norme sulla sicurezza sul lavoro**, “*in quanto compatibili con le modalità della prestazione sportiva*”; da questa fattispecie emerge un’oggettiva **diversità della natura dell’attività lavorativa** “tradizionale”, rispetto a quella esercitata dagli sportivi, entrambe soggette alla tutela e agli obblighi in materia di sicurezza sul lavoro.

In particolare, nel luogo di lavoro tradizionale, ossia quell’ambiente in cui si svolge un’attività **lavorativa non sportiva**, il lavoratore nell’esercizio della propria mansione **non accetta nessun rischio di infortunio** (o malattia professionale) **eziologicamente connesse all’attività stessa**.

Il D.Lgs. 81/2008 prevede, infatti, una **tutela globalmente intesa**, rispetto a tutti i rischi alla salute e alla sicurezza (anche potenziali) del lavoratore (che derivano dallo svolgimento dell’attività lavorativa), con la conseguenza che **gli obblighi in capo al datore di lavoro si plasmano e misurano in base ad una corretta valutazione dei rischi**, in cui può incorrere il lavoratore nell’esercizio dell’attività, al fine della loro **prevenzione, riduzione** e, ove possibile, **eliminazione**.

Diversamente, nell’ambito sportivo, **l’oggetto dell’attività è una prestazione fisica**, dalla quale **possono derivare fisiologicamente danni e/o infortuni**, direttamente **correlati** all’attività sportiva stessa e, in qualche modo, ne costituiscono una caratteristica.

In tale contesto, è pacifico affermare che il **lavoratore sportivo** (diversamente dal lavoratore tradizionalmente inteso) accetta il **rischio di subire un infortunio** nell’esercizio della propria attività.

A tal riguardo, basti pensare a tutte quelle attività svolte dall’atleta che consistano in un **contatto fisico**, parimenti dicasi per gli **allenatori e i tecnici** che interagiscono a stretto contatto con gli atleti sportivi e, generalmente, da tutti i soggetti rientranti nella **definizione di “lavoratore sportivo”**, ai sensi dell’[articolo 25, comma 1, D.Lgs. 36/2021](#), a mente del quale: «*l’atleta, l’allenatore, l’istruttore, il direttore tecnico, il direttore sportivo, il preparatore atletico e il*

direttore di gara che, senza alcuna distinzione di genere e a prescindere dal settore professionistico o dilettantistico, esercita l'attività sportiva verso un corrispettivo».

Pertanto, nell'ambito sportivo, la tutela e prevenzione del rischio – cui è assoggettato il Datore di lavoro e/o il Committente – è **relativamente inferiore**, rispetto ad una tradizionale azienda.

Detto in altri termini, e facendo un esempio concreto, **il pugile**, nell'esercizio della sua mansione, **accetta il rischio di recarsi un danno fisico** (es. ematoma, rottura del setto nasale, lacerazioni della pelle) correlato all'attività che **non può essere in alcun modo evitato**, in quanto intrinseco alla natura dell'attività stessa. Parimenti dicasi per **altre attività geneticamente pericolose** quali, ad esempio, motociclismo, l'automobilismo, il rugby, il freediving e molti altri.

In un contesto sportivo sarà necessario, pertanto, **redigere un DVR** (documento di valutazione dei rischi) “su misura”, in base alla **specifica mansione esercitata dal lavoratore**, anche in considerazione delle carte e regolamenti **redatti dalle federazioni sportive** che fungono da linee guida alla redazione della documentazione in materia.

La prestazione svolta nel **pieno rispetto delle norme di sicurezza stabilite dalla Federazione** per quella tipologia di disciplina sportiva **debbono far derivare**, in una logica di lettura della “specificità dello sport” (ricordata sia nella L. 111/2023, che nel D.Lgs. 36/2021) che la prestazione possa essere **considerata sicura**.

Garanti della tutela della sicurezza nell'ambito sportivo: il gestore dell'impianto sportivo

A seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. 36/2021, **tutti i prestatori d'opera sportiva-dilettantistica**, laddove **non inquadrati come occasionali o subordinati**, vengono considerati presuntivamente collaboratori **coordinati e continuativi**, ai sensi e per gli effetti dell'[articolo 409 c.p.c.](#) e, quindi, **percipienti di “redditi di lavoro”**. Con la conseguenza che, fra le molteplici implicazioni normative, trova integralmente **applicazione il D.Lgs. 81/2008**.

L'[articolo 3, comma 7, D.Lgs. 81/2008](#), recita: “*nei confronti dei lavoratori a progetto di cui agli articoli 61, e seguenti, del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, e successive modificazioni, e dei collaboratori coordinati e continuativi di cui all'articolo 409, primo comma, n. 3, del Codice di procedura civile, le disposizioni di cui al presente decreto **si applicano ove la prestazione lavorativa si svolga nei luoghi di lavoro del committente.***”

Pertanto, **è ritenuto Committente, l'Ente sportivo** che è **proprietario dell'impianto e gestore diretto dello stesso**. In tale ipotesi, essendo l'ente una Asd o Ssd, questa sarà tenuta «*ad adottare le misure utili a eliminare o, ove ciò non sia possibile, a ridurre al minimo i rischi da interferenze tra la prestazione del soggetto e altre attività che si svolgano nell'ambito della medesima organizzazione*», e, pertanto, sarà **obbligata ad elaborare e redigere il DVR** (del

rischio sportivo e del rischio tradizionale), indipendentemente dalla **loro dimensione e struttura**. Ne deriva che, l'ente in questione si qualifica come «datore di lavoro» definito all'[articolo 2, comma 1, lett. b\), D.Lgs. 81/2008](#), come *“il soggetto titolare del rapporto di lavoro con il lavoratore o, comunque, il soggetto che, secondo il tipo e l'assetto dell'organizzazione nel cui ambito il lavoratore presta la propria attività, ha la responsabilità dell'organizzazione stessa o dell'unità produttiva in quanto **esercita i poteri decisionali e di spesa**”*.

Nell'ipotesi in cui vi sia molteplicità di organizzazioni, che esercitano la medesima attività all'interno del medesimo luogo/spazio di lavoro, vi è **un riparto della responsabilità in tema di sicurezza**.

L'ente che gestisce **l'intero spazio** (in qualità di proprietario o solo di gestore) e che **concede in locazione** (o in comodato) **singoli spazi sportivi** (es. corsie nuoto, campi da tennis) ad altre Asd/Ssd che, poi, li utilizzano **organizzando l'attività del proprio personale**, è tenuto, in quanto locatore a **redigere il DVR e consegnare una copia anche al conduttore**, che deve avere contezza dei rischi che possono sorgere in quell'ambiente di lavoro con quelle particolari caratteristiche. Entrambi gli enti sono poi **tenuti a redigere insieme il DUVRI** (che è necessario anche in tutti i casi c'è un evento – competizione ecc.).

Parimenti, l'Ente sportivo che prende in affitto (o da Ente pubblico o da altro ente sportivo) **spazi dell'impianto per esercitare la propria attività** deve **cooperare con il gestore** e/o proprietario dell'impianto nella **redazione del DUVRI**. Quest'ultimo adempimento è necessario ogni volta che, in un ambiente comune, più realtà/ organizzazioni si trovano in **“contatto”** nello svolgimento dell'attività sportiva. Ne consegue, pertanto, che appare pacifico, ma da valutare di volta in volta al caso concreto, che qualora vi sia un evento sportivo, una competizione o una manifestazione sportiva, **tutti gli enti sportivi sono tenuti a cooperare e collaborare**, al fine di **individuare i rischi interferenziali nascenti** – appunto – dalla **copresenza di più lavoratori sportivi** in un comune ambiente di lavoro, il cui proprietario/gestore diretto deve consegnare/ predisporre tutta la documentazione in materia di sicurezza. Tutti ben comprendiamo che, in una sala di muscolazione, sarebbe opportuno poter entrare **ben protetti dai carichi pendenti**.

Un dato importante è anche quello relativo alla **formazione e informazione dei lavoratori** sui rischi **connessi alla loro attività**.

Non vi è dubbio che non vi sia miglior conoscitore dei rischi legati allo svolgimento di una prestazione sportiva, di colui il quale allena l'atleta.

Sarebbe proprio impossibile caricare sulla formazione dei tecnici federali **anche tale onere da riportare nei club**, semplificando ulteriormente la prassi di applicazione di dette norme?