
**LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE ALL'ESAME DEL VAR.
PROSPETTIVE A SEGUITO DELLA SESTA PROROGA**

**I RAPPORTI DI COLLABORAZIONE SUSSIDIARIA
CON LE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI**

CONSORZIO: UNA RISPOSTA AL PROBLEMA IVA?

**MODIFICHE ALLE TIPOLOGIE EDILIZIE:
MANUTENZIONI STRAORDINARIE E RISTRUTTURAZIONI**

**L'ALIQUTA IVA SULLE OPERE DI MANUTENZIONE
DEI FABBRICATI**

**LO *SMART WORKING* E IL SUO UTILIZZO
AL TEMPO DEL *COVID-19***

IL LICENZIAMENTO INDIVIDUALE

AGGIORNAMENTI NORMATIVI

AGGIORNAMENTI NORMATIVI

LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE ALL'ESAME DEL VAR. PROSPETTIVE A SEGUITO DELLA SESTA PROROGA

A partire dall'edizione 2017-2018 del campionato di calcio di Serie A, gli ufficiali di gara in campo vengono aiutati dal Video Assistant Referee (comunemente conosciuto come VAR)¹. In alcuni casi determinati l'arbitro in campo può interrompere la partita e riguardare in uno schermo a bordo campo un'azione di gioco con una rete segnata dubbia o una possibile infrazione che comporti un calcio di rigore o un'espulsione diretta.

La Riforma del Terzo Settore², bloccata dalla mancata attivazione del Registro Unico Nazionale e recentemente oggetto di una nuova proroga del termine per gli adeguamenti statutari³, sembra una partita sospesa in atte-

¹ Per una sintetica e completa spiegazione del VAR e della sua applicazione si veda «Protocollo VAR» in INTERNATIONAL FOOTBALL ASSOCIATION BOARD – FEDERAZIONE ITALIANA GIUOCO CALCIO – ASSOCIAZIONE ITALIANA ARBITRI, *Il Regolamento del Giuoco del Calcio corredato dalle Decisioni Ufficiali FIGC e dalla Guida Pratica AIA*, Roma, 2020, pp. 153-158.

² Con questo termine intendiamo il Codice del Terzo Settore (D. Lgs. 3 luglio 2017, n. 117 in G.U. 19/07/2017, n.179) e la nuova disciplina dell'Impresa Sociale (D. Lgs. 3 luglio 2017, n. 112 in G.U. 2/08/2017, n.167).

³ Il termine per gli adeguamenti statutari è stabilito dall'art. 101 c. 2 del Codice, originariamente era fissato al 3 febbraio 2019 ma ha successivamente subito sei proroghe. Il D.Lgs. 3 agosto 2018, n. 105 (in G.U. 10/09/2018, n.210) ha posticipato il termine al 3 agosto 2019. Il D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (in G.U. 30/04/2019, n.100), convertito con modificazioni dalla L. 28 giugno 2019, n. 58, ha stabilito la data del 30 giugno 2020; l'art. 35 D.L. 17 marzo 2020 n. 18 (in G.U. 17/07/2020, n.30), convertito con modificazioni dalla L. 24 aprile 2020, n. 27, lo ha spostato al 31 ottobre 2020. La data del 31 marzo 2021 era stata stabilita dall'art. 1 c. 4-novies D.L. 7 ottobre 2020, n. 125 (in G.U. 7/10/2020, n. 248), convertito con modificazioni dalla L. 27 novembre 2020, n. 159. L'art. 14 D.L. 22 marzo 2021, n. 41 (in G.U. 22/03/2021, n.70) convertito con modificazioni dalla L. 21 maggio 2021, n. 69 ha posticipato il termine al 31 maggio 2021. Infine, l'art. 66 D.L. 31 maggio 2021, n. 77 ha stabilito l'attuale scadenza del 31 maggio 2022.

sa che l'arbitro finisca di rivedere gli ultimi minuti di gioco, lasciando senza fiato le squadre e il pubblico sugli spalti.

1. IL LIMBO DEL CODICE DEL TERZO SETTORE

Alla sua entrata in vigore, il 3 agosto 2017, il Codice necessitava di 24 ulteriori atti governativi per essere pienamente applicabile. Di questi, al momento, ne sono stati emanati 10 tra cui il più importante, il Decreto che istituisce il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS)⁴.

Tale Registro, tuttavia, non è ancora entrato in funzione. Ai sensi dell'articolo 53 del Codice (D.Lgs. 117/2017), il registro avrebbe dovuto essere operativo 180 giorni dopo la pubblicazione del Decreto in Gazzetta Ufficiale, cioè il 21 aprile 2021. Pare che il ritardo sia dovuto a difficoltà tecniche.

Il ruolo del Registro è fondamentale: solo con l'iscrizione ad esso gli Enti del Terzo Settore (ETS) potranno godere dei vantaggi riconosciuti dalla normativa. Tra essi, anche la piena operatività del regime fiscale, per la quale, però, l'istituzione e il funzionamento del RUNTS non è sufficiente. Infatti, ai sensi dell'articolo 104, comma 2 del Codice bisognerà attendere che la Commissione Europea conceda l'autorizzazione riconoscendo la conformità di alcune norme fiscali all'ordinamento comunitario; la nuova disciplina fiscale, contenuta nel Titolo X del Codice entrerà in vigore a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo a tale autorizzazione⁵.

Ad oggi non è neanche pervenuta alle autorità dell'Unione Europea la richiesta da parte del Governo italiano per ottenere l'autorizzazione del nuovo regime fiscale.

La piena operatività del Codice del Terzo Settore si potrebbe ancora ottimisticamente supporre per il 1° gennaio 2022, se il completo funzionamento del RUNTS e il nulla osta della Commissione europea al regime fiscale agevolato arriveranno entro la fine di questo anno.

⁴ Decreto 15 settembre 2020 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali (G.U. 21 ottobre 2020, n. 261), c.d. "Decreto RUNTS".

⁵ Infatti, l'art. 101, c. 10 stabilisce che «l'efficacia delle disposizioni di cui agli articoli 77, 79, comma 2-bis, 80 e 86 è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali».

2. LA PROROGA DEL TERMINE PER GLI ADEGUAMENTI STATUTARI

È necessario chiarire la corretta portata del termine per gli adeguamenti statutari, al momento fissata per il 31 maggio 2022 a seguito della recente sesta proroga.

L'Agenzia delle entrate ha precisato che le OdV e le APS che entro tale termine non adegueranno gli Statuti alla nuova disciplina potranno comunque applicare le disposizioni fiscali previgenti fino all'entrata in funzione del RUNTS e che il regime fiscale delle ONLUS resterà in vigore fino al periodo d'imposta durante il quale arriverà l'autorizzazione della Commissione europea⁶.

Pertanto il termine del 31 maggio 2022 rimane esclusivamente per il regime "alleggerito". Ai sensi dell'articolo 101, comma 2, del Codice del Terzo Settore e dell'articolo 17, comma 3, del Decreto legislativo n. 112/2017, possono essere deliberate con le modalità e le maggioranze dell'assemblea ordinaria (e non con quelle più elevate della sessione straordinaria) gli adeguamenti alle disposizioni del CTS o del Decreto legislativo n. 112/2017 aventi carattere inderogabile (norme inderogabili) e l'introduzione di clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni, qualora queste ultime risultino, ai sensi di legge, derogabili mediante specifica clausola statutaria. Tali norme, come spiegato dal Ministero del lavoro nella circolare n. 20/2018, sono di regola individuabili per la formula «*se l'atto costitutivo o lo statuto non dispongono diversamente*»⁷.

In ogni caso, anche qualora a breve incominciasse la migrazione di OdV e APS nel RUNTS a cura delle autorità pubbliche competenti, in presenza di motivi ostativi all'iscrizione, l'Ente sarà invitato a regolarizzare la posizione entro 60 giorni, se necessario adeguando lo statuto⁸.

Dalla data di operatività del RUNTS e fino al 31 marzo dell'anno successivo alla data di approvazione della Commissione europea, le ONLUS e i "rami" ONLUS di Enti ecclesiastici possono presentare domanda di iscrizione al Registro, adeguando gli statuti ai requisiti previsti per l'iscrizione. Decorso il termine, viene persa la qualifica di Onlus e scatta l'obbligo di devolvere l'incremento patrimoniale eventualmente maturato durante il periodo di permanenza nell'anagrafe delle ONLUS.

Al momento, pertanto, non vi è alcun termine perentorio imminente né alcun rischio per ONLUS, OdV e APS di perdere improvvisamente la loro qualifica.

⁶ Agenzia delle entrate, risoluzione n. 89/E, 25 ottobre 2019. Alle stesse conclusioni giungeva la circolare del Ministero del Lavoro 13/2019 del 31 maggio 2019.

⁷ Ministero del lavoro e delle politiche sociali, Circolare del 27 dicembre 2018 n. 20.

⁸ Art. 31 c. 8 Decreto RUNTS.

3. SEGNALI DIFFICILMENTE INTERPRETABILI

Il RUNTS non è ancora in funzione; la richiesta di autorizzazione alla Commissione europea per il nuovo regime fiscale non è stata neanche inviata e il termine per l'adeguamento degli statuti è stato prorogato di un anno. Come interpretare questi segnali?

Si può pensare che il Registro entrerà in funzione a breve e a breve sarà anche inviata a Bruxelles la richiesta di autorizzazione. Di conseguenza, la proroga per l'adeguamento statutario permetterebbe a OdV, APS e ONLUS di usufruire delle maggioranze semplificate anche nel caso in cui il RUNTS, contestando una qualche irregolarità, dovesse chiedere una modifica statutaria.

In alternativa, si può supporre che l'Autorità civile voglia modificare alcune parti del Codice del Terzo Settore, come ad esempio il regime fiscale. Per questo motivo il funzionamento del Registro e l'autorizzazione di Bruxelles difficilmente arriverebbero nel corso del 2021. Pertanto, la proroga per l'adeguamento statutario sarebbe la semplice conseguenza di questa scelta.

In ogni caso, non possiamo fare altro che confermare l'indicazione di non procedere immediatamente alla modifica degli Statuti di OdV, APS e ONLUS, continuando a monitorare l'evoluzione della situazione⁹.

Come durante una partita di calcio sospesa per la valutazione del VAR, le squadre – cioè gli Enti del Terzo Settore – e gli spettatori – i professionisti e gli enti tutori coinvolti – non possono fare altro che attendere la decisione dell'arbitro, cioè del Governo e del Legislatore.

⁹ A maggior ragione non vi è alcuna urgenza di modificare gli statuti per gli enti che non sono APS, OdV oppure ONLUS che, fino all'operatività del RUNTS, non potrebbero neanche iscriversi e fino al periodo d'imposta successivo a quello nel quale arriverà l'autorizzazione europea non potrebbero usufruire del regime fiscale degli ETS.

I RAPPORTI DI COLLABORAZIONE SUSSIDIARIA CON LE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI

1. L'“AMMINISTRAZIONE CONDIVISA”

Con Decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali 31/3/2021 n. 72, sono state adottate le Linee guida sul rapporto tra Pubbliche Amministrazioni (P.A.) ed Enti del Terzo Settore (E.T.S.) in attuazione del Titolo VII (artt. 55-57) del Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo Settore - C.T.S.).

Nel Titolo VII del C.T.S. sono previste e disciplinate le forme di collaborazione degli E.T.S. con gli enti pubblici: co-programmazione, co-progettazione, partenariato nella forma dell'accreditamento (art. 55 C.T.S.), applicabili a tutti gli E.T.S.; la convenzione prevista per le sole organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale (art. 56 C.T.S.; per i servizi di trasporto sanitario d'emergenza e urgenza, cf art. 57 C.T.S.).

Dette norme rappresentano il cuore della riforma del Terzo Settore, la quale non deve essere colta solo negli aspetti della disciplina definitoria e organizzativa al fine di beneficiare della normativa di favore, specie quella fiscale, ma anzitutto e soprattutto come attuazione del principio di sussidiarietà orizzontale, costituzionalmente sancito dall'articolo 118, comma 4, della Costituzione. Come noto, la norma costituzionale pone l'obbligo per lo Stato, le Regioni, le Città Metropolitane, le Province e i Comuni di favorire «*l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà*».

La portata assolutamente rilevante e innovativa per il nostro ordinamento dell'articolo 118, comma 4, Costituzione è stata evidenziata dalla Corte Costituzionale, con la sentenza del 26/6/2020 n. 131, in rapporto agli E.T.S. e all'art. 55 C.T.S.. L'articolo 118, comma 4, Costituzione, consacrando il principio di sussidiarietà orizzontale, pone infatti il fondamento di un nuovo modello amministrativo, che la Corte costituzionale definisce

«Amministrazione condivisa», di cui l'articolo 55 C.T.S. rappresenta «una delle più significative attuazioni».

Come ricorda la Corte Costituzionale, l'articolo 118, comma 4, Costituzione ha «voluto superare l'idea per cui solo l'azione del sistema pubblico è intrinsecamente idonea allo svolgimento di attività di interesse generale e si è riconosciuto che tali attività ben possono, invece, essere perseguite anche da una "autonoma iniziativa dei cittadini" che, in linea di continuità con quelle espressioni della società solidale, risulta ancora oggi fortemente radicata nel tessuto comunitario del nostro Paese».

Si è identificato così un ambito di organizzazione delle «libertà sociali» (sentenze Corte Cost. n. 185 del 2018 e n. 300 del 2003) non riconducibile né allo Stato, né al mercato, ma a quelle «forme di solidarietà» che, in quanto espressive di una relazione di reciprocità, devono essere ricomprese «tra i valori fondanti dell'ordinamento giuridico, riconosciuti, insieme ai diritti inviolabili dell'uomo, come base della convivenza sociale normativamente prefigurata dal Costituente» (sentenza Corte Cost. n. 309 del 2013).

Questo ambito è il Terzo Settore, la comunità sussidiaria e solidale dei cittadini singoli e associati. In esso si pone la categoria specifica degli E.T.S., come un insieme limitato di soggetti giuridici definiti dall'articolo 4 del C.T.S., ossia le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali¹, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato, diversi dalle società, costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale, indicate all'articolo 5 C.T.S.² Si applica la disciplina del C.T.S., e quindi gli istitu-

¹ La disciplina dell'Impresa sociale si ritrova nel D.Lgs. 3 luglio 2017 n. 112, mentre le cooperative sociali restano disciplinate dalla legge 381/1991 e sono imprese sociali di diritto (art. 1, c. 4, D.Lgs. 112/2017).

² Tra dette attività, ricordiamo in particolare le seguenti: interventi e servizi sanitari o sociosanitari o sociali; educazione, istruzione (quindi anche le scuole paritarie) e formazione professionale; attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale; turismo sociale o religioso; formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa (ad es. i doposcuola); il commercio equo e solidale; l'housing sociale; l'accoglienza umanitaria dei profughi e l'integrazione dei migranti; attività sportive dilettantistiche; beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti, prodotti farmaceutici o altri prodotti agli indigenti, erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale; promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata; promozione e tutela dei diritti umani,

ti dell'amministrazione condivisa previsti dall'articolo 55 C.T.S., anche agli enti religiosi civilmente riconosciuti che, svolgendo un'attività di interesse generale, possono costituire un "ramo E.T.S.", ai sensi dell'articolo 4, comma 3, C.T.S., o un "ramo Impresa Sociale", ai sensi dell'articolo 1, comma 3, Decreto legislativo 112/2017, secondo le modalità ivi previste³.

In attuazione anzitutto del principio di sussidiarietà, per gli E.T.S. l'articolo 55, comma 1, C.T.S. pone ora un obbligo alle pubbliche amministrazioni «nell'esercizio delle proprie funzioni di programmazione e organizzazione a livello territoriale degli interventi e dei servizi nei settori di attività di cui all'articolo 5» di un loro "coinvolgimento attivo" attraverso le forme della co-programmazione, co-progettazione e accreditamento, a cui si aggiungono per le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale le convenzioni (art. 56-57 C.T.S.). La norma richiama anche il principio di autonomia organizzativa e regolamentare delle P.A., così indicando che la disciplina di dettaglio delle procedure dei rapporti di collaborazione con gli E.T.S. dovrà essere posta dai singoli enti pubblici in sede regolamentare, che dovrà avvenire ora nel rispetto delle linee guida di cui al decreto ministeriale 72/2021.

Prima di descrivere le forme di collaborazione disciplinate dal Titolo VII del C.T.S. alla luce delle recenti linee guida ministeriali, è bene chiarire che i rapporti che si instaurano non sono qualificabili come contratti d'appalto o di concessione, e quindi non sono soggetti all'applicazione della disciplina del Codice dei Contratti pubblici (D.lgs. 50/2016). Lo ha chiarito la Corte Costituzionale, con la citata sentenza n. 131/2020, superando una interpretazione restrittiva degli articoli 55-57 fornita dal Consiglio di Stato, con parere 20 agosto 2018 n. 2052, che ne subordinava l'applicabilità ai principi di concorrenza derivanti dal diritto eurounitario e dunque dando prevalenza all'applicazione della normativa sugli appalti. La Corte costituzionale ha chiarito che il diritto eurounitario riconosce «in capo agli Stati membri la possibilità di apprestare, in relazione ad attività a spiccata valenza sociale, un modello organizzativo ispirato non al principio di concorrenza ma a quello di solidarietà (sempre che le organizzazioni non lucrative contri-

civili, sociali e politici.

³ Un ente religioso civilmente riconosciuto può costituire un "ramo E.T.S." o un "ramo Impresa Sociale" limitatamente allo svolgimento delle attività di interesse generale, a condizione che per dette attività si adotti un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, «che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del presente Codice e sia depositato nel Registro unico nazionale del Terzo settore», prevedendosi inoltre che per lo svolgimento di dette attività sia costituito un «patrimonio destinato» e si tenga una contabilità separata (art. 4, c. 3, D.Lgs. 117/2017 e art.1, c. 3, D.Lgs. 112/2017).

buiscono, in condizioni di pari trattamento, in modo effettivo e trasparente al perseguimento delle finalità sociali)».

Le due forme di rapporto con la P.A. sono giuridicamente diverse, anzitutto per la causa negoziale, non solo per l'assenza di onerosità.

I contratti pubblici di appalto o concessione hanno come causa la sinallagmaticità, ossia la realizzazione di una prestazione verso un corrispettivo, e dunque sono soggetti ai principi di concorrenza.

Le forme di collaborazione sussidiaria (co-programmazione, co-progettazione, accreditamento, convenzioni) danno vita invece a un *rapporto di comunione di scopo*⁴: la prestazione di una parte non è effettuata per ottenere in cambio quella dell'altra (sinallagmaticità), ma tutte le prestazioni sono effettuate per conseguire, attraverso lo svolgimento di una successiva attività, uno scopo comune alle parti. Si fondano sulla corresponsabilità, sulla co-costruzione del progetto, sulla reciproca messa a disposizione delle risorse funzionali. Le risorse messe a disposizione dalla Pubblica Amministrazione sono qualificabili come contributi, e non corrispettivi, a copertura dei costi, e trovano come riferimento normativo generale la legge n. 241/1990 sul procedimento amministrativo (in particolare gli artt. 11 e 12), alla quale lo stesso articolo 55 C.T.S. rinvia. Sul fronte tributario i contributi riconosciuti dalla P.A. nella co-progettazione ex articolo 55 C.T.S. e i rimborsi spese previsti nelle convenzioni ex articoli 56-57 C.T.S. non concorrono alla formazione del reddito degli E.T.S. come stabilisce l'articolo 79, comma 4, lettera b) del C.T.S. e dovrebbero essere esclusi dal campo di applicazione IVA⁵

La distinzione tra gli strumenti della concorrenza (contratti di appalto o concessione) e quelli della sussidiarietà (co-programmazione, co-progettazione, accreditamento, convenzioni) è ora ben chiarita dalla modifica degli articoli 30, comma 8, 59 e 140 del decreto legislativo 50/2016 (Codice dei contratti pubblici) operata dall'articolo 8, comma 5, lett. a), a-*quater* e c-*bis*, del decreto legge 76/2020, con la quale si stabilisce che accanto alle procedure di affidamento e alle altre attività amministrative in materia di contratti pubblici vi sono le diverse e alternative «forme di coinvolgimento degli enti del terzo settore previste dal Titolo VII del decreto legislativo 3 luglio 2017

⁴ Cf A. FICI, *I "presupposti negoziali" dell'"amministrazione condivisa": profili di diritto privato*, in AAVV, *I rapporti tra pubbliche amministrazioni ed enti del terzo settore – Dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 131 del 2020*, in *Quaderni di Terzjus* n. 1, 2020, pagg. 55 ss., spec. pagg. 78-81.

⁵ Cf la Circolare n. 34/E dell'Agenzia delle entrate 21/11/2013, nonché G. SEPIO, *Le attività di interesse generale degli enti del Terzo settore in regime di convenzione con la P.A. e i conseguenti risvolti fiscali*, in AAVV, *I rapporti tra pubbliche amministrazioni ed enti del terzo settore*, cit. pagg. 2013 ss.

n. 117»: a tali forme di collaborazione non si applica mai il Codice dei contratti pubblici ma il C.T.S. e la legge 241/1990, dunque solo i principi generali di pubblicità, trasparenza e parità di trattamento.

2. LA CO-PROGRAMMAZIONE

È finalizzata all'individuazione, da parte della Pubblica Amministrazione procedente, dei bisogni da soddisfare, degli interventi a tal fine necessari, delle modalità di realizzazione degli stessi e delle risorse disponibili. Si tratta in sostanza di un'istruttoria partecipata e condivisa, che trova ora una forma specifica, tipicizzata e procedimentalizzata, che riguarda gli E.T.S. nell'ambito delle attività di interesse generale (art. 55, c. 2, C.T.S.)

Si avvia su iniziativa degli stessi E.T.S. o d'ufficio, tenendo conto che per le attività di interesse generale la co-programmazione è una modalità ordinaria di programmazione amministrativa.

Il decreto ministeriale 72/2021 disciplina le diverse fasi: pubblicazione avviso, svolgimento dell'istruttoria e conclusione. Il procedimento termina con l'elaborazione, condivisa, di un documento istruttorio di sintesi, mentre le determinazioni conseguenti sono di competenza dell'amministrazione procedente, in modo da garantire l'autonomia di quest'ultima nell'acquisizione, nel bilanciamento e nella sintesi dei diversi interessi acquisiti nel corso dell'istruttoria in coerenza con gli indirizzi dell'ente medesimo

Gli enti pubblici procedenti devono tener conto degli esiti dell'attività di co-programmazione ai fini dell'adozione e dell'aggiornamento degli strumenti e degli atti di programmazione e di pianificazione generali e settoriali: sussiste un vero e proprio obbligo di considerare nel provvedimento programmatico finale gli esiti della co-programmazione e, seppur non vi sia un vincolo ad attenersi ad essi, vi è l'obbligo di motivare congruamente e specificamente l'eventuale decisione che ritenga di discostarsene.

L'articolo 55 C.T.S. fa salvi i tavoli e le procedure di co-programmazione zonale con il terzo settore dei servizi sociali (Piani di Zona), che restano normati dalla normativa di settore (art. 19 della Legge 328/2000 e normative regionali).

3. LA CO-PROGETTAZIONE

È finalizzata alla definizione e realizzazione di specifici progetti di servizio o di intervento finalizzati a soddisfare bisogni definiti, alla luce degli strumenti di programmazione assunti ordinariamente nella fase di co-programmazione (art. 55, c. 3, C.T.S.).

Tale forma di collaborazione era già prevista per gli interventi innovativi e sperimentali nell'ambito degli interventi e servizi sociali (art. 1, comma 4, legge 328/2000 e DPCM 30/3/2001) e ora diviene strumento ordinario e generale di collaborazione tra P.A. e E.T.S., esteso a tutte le attività di interesse generale di cui all'articolo 5 C.T.S., e non solo a progetti ma anche a "servizi".

La Pubblica amministrazione procedente predetermina gli obiettivi generali e specifici del progetto, la durata e le caratteristiche essenziali dello stesso, nonché "i criteri e le modalità" per l'individuazione degli enti partner. L'iniziativa dell'attivazione del procedimento può essere anche degli E.T.S. stessi. Si procede poi con la pubblicazione di un Avviso pubblico, a cui seguono sessioni di co-progettazione, alle quali partecipano o i soli E.T.S. selezionati o tutti gli E.T.S. prequalificati. Si ritiene possibile, ove si ammettono tutti gli Enti prequalificati - e anzi dovrebbe essere la norma trattandosi di un procedimento ispirato alla cooperazione e non alla competizione - che le diverse proposte progettuali presentate dagli E.T.S. possano essere fra loro integrate in sede di co-progettazione con l'Ente pubblico, ovviamente prefissando i criteri da rendere noti nell'Avviso.

Il verbale della sessione di co-progettazione, ove si definisce il progetto condiviso, costituisce già accordo integrativo o sostitutivo di provvedimento finale dell'ente pubblico ai sensi dell'articolo 11 Legge 241/1990, a cui segue comunque una convenzione per la regolamentazione e attivazione della collaborazione, nella quale si prevedono gli impegni comuni e propri di ciascuna parte, il quadro economico risultante dalle risorse messe a disposizione dalle parti, i termini e le modalità di rendicontazione, la possibilità di riattivazione della coprogettazione.

4. LA CO-PROGETTAZIONE CON ACCREDITAMENTO (PARTENARIATO)

L'accreditamento previsto dall'articolo 55 C.T.S. non va confuso con l'accreditamento sanitario e sociosanitario ex legge 502/1992, né con l'accreditamento dei servizi socioassistenziali ex articolo 11 Legge 328/2000. È infatti solo una forma di abilitazione; non attiva una selezione competitiva, né prevede valutazioni discrezionali: è concesso nel possesso dei requisiti per lo svolgimento dell'attività di interesse generale secondo la rispettiva disciplina di settore.

Anche in questo caso il procedimento si attiva con un Avviso pubblico, ove sono indicati i requisiti richiesti, la durata del rapporto di accreditamento o della convenzione/patto di accreditamento, le condizioni economiche e le modalità di scelta degli E.T.S. accreditati, il sistema di controllo e la regolamentazione delle ipotesi di recesso, di risoluzione e di continuità dei

servizi. In esito all'individuazione degli E.T.S. da accreditare, viene istituito un Elenco o Albo degli enti accreditati. Detti enti, prima di dare avvio alle proprie attività, co-progettano con l'ente pubblico procedente gli interventi o servizi oggetto di accreditamento. L'attivazione dell'attività o del servizio dell'ente accreditato avviene direttamente dal beneficiario del servizio.

5. LA CONVENZIONE

L'articolo 56 del C.T.S. prevede solo per le organizzazioni di volontariato (OdV) e le associazioni di promozione sociale (APS), iscritte da almeno sei mesi al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS), la possibilità di svolgere attività o servizi sociali in convenzione con le Pubbliche amministrazioni, prevedendosi esclusivamente il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate, con esclusione di qualsiasi attribuzione a titolo di maggiorazione, accantonamento, ricarico o simili, e con la limitazione del rimborso dei costi indiretti alla quota parte imputabile direttamente all'attività oggetto della convenzione. Si applica non per ogni attività di interesse generale, ma solo per i servizi sociali.

Anche in questo caso non si ha un contratto pubblico d'appalto o concessione di servizi, non essendo un rapporto oneroso, dato che non è previsto un prezzo corrispettivo ma solo un rimborso dei costi.

La P.A. può scegliere tra il ricorso al mercato, con gara di appalto pubblica secondo la disciplina del Codice dei contratti pubblici, o ricorrere alla convenzione *ex* articolo 56 C.T.S. «*se più favorevole al ricorso al mercato*». Detto criterio non rimanda a una mera valutazione economica di riduzione dei costi gravanti sulle Pubbliche amministrazioni. bensì richiede di verificare l'effettiva capacità delle convenzioni di conseguire quegli obiettivi di solidarietà, accessibilità e universalità che la giurisprudenza europea ha evidenziato come fondamento della disciplina.

La scelta dell'OdV o APS con cui convenzionarsi avviene mediante procedure comparative riservate ad esse: non devono applicarsi le norme sulle gare d'appalto ma una procedura comparativa nel rispetto dei principi di imparzialità, pubblicità, trasparenza, partecipazione e parità di trattamento.

Tale forma di collaborazione era già prevista dalle precedenti normative sulla OdV (art 7 della Legge n. 266/1991) e APS (art. 30 delle Legge n. 383/2000) e nel C.T.S. è meglio esplicitata e disciplinata. Il motivo per cui è prevista solo per le OdV e APs e non anche per tutti gli E.T.S., risiede nel fatto che si tratta di enti che si avvalgono prevalentemente dell'attività dei propri associati-volontari ed esprimono, quindi hanno, una connotazione di

tipo solidaristico più marcata rispetto agli altri enti del Terzo settore (cf TAR Lazio, sez. III-bis, 8 novembre 2018, n. 10809)

Per i servizi di trasporto sanitario d'urgenza ed emergenza (e solo per questi), l'articolo 57 C.T.S. prevede la possibilità di un affidamento diretto in convenzione alle OdV, iscritte da almeno sei mesi al RUNTS, aderenti ad una rete associativa e accreditati per il servizio in base alla normativa regionale in materia (sono le Croci, le Misericordie e pubbliche assistenze, ecc.). Nel caso di detto servizio il ricorso alla convenzione avviene in via prioritaria, e dunque non c'è una valutazione di convenienza da parte della P.A., essendo già fatta dalla legge.

6. LA COLLABORAZIONE CON LA P.A. DEI SOGGETTI DIVERSI DAGLI E.T.S.

La disciplina del Titolo VII del C.T.S. si applica solo agli E.T.S., ossia alle organizzazioni del terzo settore elencate all'articolo 4 del C.T.S. che, nel possesso dei requisiti previsti, otterranno l'iscrizione al RUNTS, che al momento in cui scriviamo non è ancora operativo⁶.

Se non si sarà E.T.S. cesserà qualsiasi possibilità di rapporti di collaborazione con la P.A.? Ovviamente no. L'articolo 118, comma 4, Costituzione, riconosce il principio di sussidiarietà orizzontale in riferimento ai «*cittadini, singoli o associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale*». Attività di interesse generale possono essere svolte dunque non solo dagli E.T.S. iscritti al RUNTS ma anche da singoli cittadini e da loro gruppi o associazioni: si pensi al volontariato civico, spesso svolto singolarmente come espressione di cittadinanza attiva, e a tutti quei gruppi informali che svolgono attività di solidarietà, culturali, sportive, ecc.

Solo gli E.T.S. potranno a pieno titolo far parte di quel modello sussidiario di amministrazione che la Corte costituzionale ha definito di "Amministrazione condivisa", partecipando alla stessa funzione pubblica amministrativa secondo le forme della co-programmazione e della co-progettazione

⁶ In attesa dell'attivazione del RUNTS, si farà riferimento alle tipologie di enti del Terzo Settore come elencati all'art. 1, comma 4 della Legge 328/2000 (organismi non lucrativi di utilità sociale, organismi della cooperazione, associazioni e enti di promozione sociale, fondazioni e enti di patronato, organizzazioni di volontariato, enti riconosciuti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese operanti nel settore nella programmazione, nella organizzazione e nella gestione del sistema integrato di interventi e servizi sociali); per le Onlus, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale continueranno ad applicarsi le norme previgenti ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione agli esistenti registri (art. 101, comma 2, C.T.S.)

Ma accanto all'“Amministrazione condivisa” resta l'“Amministrazione partecipata” già prevista dall'ordinamento per tutti i cittadini, singoli e associati.

Restano infatti in vigore gli istituti partecipativi previsti dagli statuti regionali e dalla normativa regionale nonché dal decreto legislativo n. 267/2000 (Testo Unico degli Enti Locali-TUEL) e dagli statuti comunali e provinciali. L'articolo 3, comma 5, del TUEL, stabilisce che «*i comuni e le province svolgono le loro funzioni anche attraverso le attività che possono essere adeguatamente esercitate dalla autonoma iniziativa dei cittadini e delle loro formazioni sociali*». Permane dunque il potere statutario e regolamentare di prevedere forme di collaborazione partecipativa dei cittadini e delle diverse realtà sociali, pur non nella forma di cui agli articoli 55-57 C.T.S. riservata agli E.T.S..

Sul piano della *programmazione* si sono previste diverse forme di coinvolgimento dei cittadini ed associazioni, attraverso, ad es., consulte (si pensi alle tante consulte comunali del volontariato, che possono e devono rimanere aperte ai diversi gruppi e associazioni locali e non limitate solo agli E.T.S.), assemblee pubbliche, commissioni consiliari aperte, ecc.. Mentre la co-programmazione riservata agli E.T.S. determina una partecipazione programmatica alla pari con l'ente pubblico, che deve tenerne conto, questi istituti partecipativi si traducono solo in momenti consultivi.

Sul piano della possibile *collaborazione nella realizzazione di progetti e iniziative* riguardanti attività di interesse generale da parte di gruppi e associazioni che non saranno E.T.S., non si potrà procedere alla co-progettazione ai sensi dell'articolo 55 C.T.S. ma sarà sempre applicabile la disciplina degli articoli 11 e 12 della Legge 241/1990, richiamata dallo stesso articolo 55 C.T.S., come normativa generale di riferimento.

L'articolo 11 della legge 241/1990 prevede che, in accoglimento delle osservazioni e proposte presentate nel procedimento da cittadini o formazioni sociali, l'amministrazione procedente possa concludere, senza pregiudizio dei diritti dei terzi, e in ogni caso nel perseguimento del pubblico interesse, accordi con gli interessati al fine di determinare il contenuto discrezionale del provvedimento finale ovvero in sostituzione di questo. Vi è dunque una norma generale che legittima convezioni con la P.A. per determinare il contenuto di un provvedimento finale o sostituirlo.

L'articolo 12 legge 241/1990 consente in via generale la concessione di sovvenzioni, contributi, sussidi ed ausili finanziari e l'attribuzione di vantaggi economici di qualunque genere a persone ed enti pubblici e privati, subordinatamente alla predeterminazione da parte della P.A. dei criteri e delle modalità, che avviene mediante regolamento.

È quindi ancora possibile mantenere nei regolamenti comunali (o pro-

vinciali o delle città metropolitane) adottati ai sensi dell'articolo 12 legge 241/1990, la disciplina degli attuali procedimenti erogativi di contributi a cittadini e associazioni, non riservandoli ai soli E.T.S., e prevedere anche la possibilità di ricorrere ad accordi sostitutivi o integrativi di provvedimenti amministrativi, per regolamentare la collaborazione nello svolgimento di iniziative che non richiedono necessariamente l'attivazione delle procedure di co-progettazione riservate ai soli E.T.S.

Gli istituti di partecipazione e la citata normativa della legge 241/1990 consentono anche agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti (parrocchie, diocesi, fondazioni di culto, istituti religiosi, ecc.), di instaurare forme di collaborazione in rapporto ad attività che, pur avendo una valenza di interesse generale, non potranno mai divenire oggetto di "rami E.T.S." in quanto attività pastorali o strettamente connesse ad esse. La possibilità di collaborazione della Chiesa cattolica, quindi di tutti i suoi enti civilmente riconosciuti e in particolare delle parrocchie, trova peraltro un riconoscimento a livello concordatario: l'articolo 1 dell'Accordo di revisione sancisce l'impegno della Repubblica Italiana e della Santa sede, nel rispetto del principio di autonomia e indipendenza tra Stato e Chiesa, *«alla reciproca collaborazione per la promozione dell'uomo e il bene del Paese»*. Questa collaborazione non richiede certo agli enti ecclesiastici di rientrare nel sistema degli E.T.S., potendo essere svolta dagli enti della chiesa cattolica nel libero esercizio della loro missione pastorale, educativa e caritativa (art. 2, Accordo di revisione).

Si pensi ai gruppi della Caritas. Essi non sono associazioni perché sono gruppi parrocchiali e non possono certo divenire rami E.T.S. delle parrocchie, essendo espressione pastorale della carità della comunità parrocchiale, che si limitano a svolgere attività di caritativa e di centri di ascolto senza dar vita a specifici interventi e servizi sociali, ossia "attività di interesse generale" ai sensi del C.T.S.. Va da sé che i gruppi Caritas parrocchiali potranno continuare a collaborare con i Comuni, e in ispecie con i servizi territoriali e, per tale attività, anche ricevere come Parrocchia contributi comunali, nel rispetto del regolamento di cui all'articolo 12, legge 241/1990.

Altro esempio sono gli Oratori. L'Oratorio non è un servizio sociale, come lo sarebbe un Centro di aggregazione giovanile, ma un'attività pastorale della Parrocchia, rientrando nella sua attività istituzionale religiosa volta alla catechesi ed educazione cristiana dei ragazzi e giovani, secondo il metodo e lo stile dell'animazione e l'utilizzo del gioco come mezzo educativo. Non può e non deve essere qualificato come "attività di interesse generale", ai sensi del C.T.S.: in altri termini la Parrocchia non deve certo istituire un "ramo E.T.S." per l'Oratorio. Tuttavia, pur rimanendo un'attività pastorale svolta dalle parrocchie, l'attività oratoriana è riconosciuta a livello legislativo come attività che ha una valenza sociale ed educativa generale (Legge 1

agosto 2003 n. 206 e leggi regionali⁷). Ciò consente alle Parrocchie di avviare forme di collaborazione, nel rispetto delle finalità religiose degli oratori, con i Comuni, specie nello svolgimento dell'Oratorio estivo (Grest), ottenendo contributi anche attraverso specifiche convenzioni. Tali convenzioni non sono ovviamente contratti di appalto (l'attività è della parrocchia e non un servizio affidato dal Comune) né devono essere necessariamente inquadrare nella disciplina della coprogettazione o delle convenzioni ex articoli 55 e 56 C.T.S.. Trovano la loro disciplina negli accordi sostitutivi o integrativi di provvedimento amministrativo ai sensi dell'articolo 11 Legge 241/1990, e nella Legge n. 206/2003 la giustificazione dell'interesse pubblico alla concessione di contributi o altre forme di sostegno.

Per quanto riguarda le scuole dell'infanzia paritarie gestite dalle Parrocchie, queste sono indubbiamente "attività di interesse generale" ai sensi del C.T.S.. L'opzione di costituire un ramo E.T.S. (o un ramo Impresa sociale) per le scuole paritarie può essere presa in considerazione, per beneficiare della normativa di favore e per poter partecipare a eventuali co-progettazioni di interventi e servizi socioeducativi che possono integrare l'offerta didattica. Per le scuole paritarie gestite da Enti morali, di norma ex Ipab, si dovrà procedere all'adeguamento degli statuti per richiedere l'iscrizione nel RUNTS. Tuttavia, non è richiesta dalla normativa vigente il possesso della qualifica di E.T.S., come requisito per ottenere e mantenere la parità e per ricevere i (pochi) sussidi e contributi previsti. Sussistono e possono essere mantenute le convenzioni in essere con i Comuni con le quali sono riconosciuti contributi per il diritto allo studio o per il contenimento delle rette. I contributi comunali trovano la loro fonte, quanto a giustificazione dell'interesse pubblico, nella legge sulla parità (legge 10 marzo 2000, n. 62, dove all'art. 1, c. 3, si riconosce che le scuole paritarie svolgono un "servizio pubblico") e, quanto a disciplina, nelle leggi regionali⁸. Per quanto riguarda lo strumento convenzionale, la norma di riferimento è il citato articolo 11 della legge 241/1990.

Un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto può svolgere, accanto alla attività istituzionale di religione e di culto, compresa quella educativo-religiosa e caritativa, una delle "attività di interesse generale". In questo

⁷ Lombardia: L.r. 23 novembre 2001, n. 22; Basilicata: L.r. 30 novembre 2018 n. 47; Marche: L.r. 11 novembre 2008, n. 31; Lazio: L.r. 13 giugno 2001, n. 13; Piemonte: L.r. 11 novembre 2002, n. 26; Campania: L.r. 21 dicembre 2012, n. 36; Puglia: L.r. 5 luglio 2016, n. 17; Sardegna: L.r. 8 febbraio 2010, n. 4; Abruzzo: L.r. 31 luglio 2001, n. 36; Molise: L.r. 27 gennaio 2003, n. 6; Liguria: 10 agosto 2004, n. 16; Umbria: L.r. 20 dicembre 2004, n. 28; Friuli-Venezia Giulia: art. 3, cc. 21-23, L.r. 22 febbraio 2000, n. 2; Veneto: art. 63, L.r. 14 gennaio 2003, n. 3; Toscana: L.r. 30 luglio 2003; Calabria: L.r. 2 maggio 2001, n. 16; Valle d'Aosta: L.r. 15 dicembre 2006, n. 33; Sicilia: art. 21, L.r. 22 dicembre 2005, n. 19

⁸ In Lombardia l'art. 7 ter, L.r. 6 agosto 2007, n. 19

caso, se l'importanza ed entità dell'attività lo richiede, potrebbe essere valutata la costituzione, con le debite autorizzazioni canoniche, di un ramo E.T.S. o Impresa Sociale. Attenzione: non è certo un obbligo ma un'opportunità da valutare. Né risulta sempre necessario costituire un ramo E.T.S./I.S.

Anzitutto va rilevato che attività di interesse generale sono già ora svolte, e possono essere svolte, da associazioni o enti del terzo settore di matrice parrocchiale o collegate con la comunità parrocchiale: è il caso delle scuole dell'infanzia paritarie spesso gestite non direttamente dalla parrocchia ma da Enti morali, delle attività sportive oratoriane svolte già ora da associazioni sportive dilettantistiche, o dell'attività di educativa scolastica, quali i doposcuola, a volte svolte da associazioni di volontariato, ecc. Per poter accedere alle forme di collaborazione previste dal Titolo VII del C.T.S. occorrerà che tali associazioni, adeguando gli statuti, si iscrivano al RUNTS divenendo E.T.S., ferme restando, se intendono non divenire E.T.S., le generali forme di partecipazione e collaborazione prima descritte.

Vi possono essere invece attività di interesse generale svolte dalle parrocchie (o altri enti ecclesiastici) per le quali occorrerà valutare se è opportuno costituire un ramo E.T.S. (o Impresa Sociale).

CONSORZIO: UNA RISPOSTA AL PROBLEMA IVA?

Un tema trasversale nel mondo degli enti non commerciali è rappresentato dal regime dell'esenzione IVA per le attività erogate. Sono, infatti, esenti le prestazioni sanitarie, socio sanitarie, educative, assistenziali, etc. Tale regime di "vantaggio" comporta, però, l'impossibilità di dedurre l'IVA pagata sui costi per l'acquisto dei beni e servizi con l'emersione di un costo addizionale. Una possibile via per ricomporre tale divergenza potrebbe essere quella del consorzio come indi seguito indagato.

1. PERCHÉ PARLARE DI CONSORZI AI FINI IVA

Il tema dell'IVA rappresenta un elemento "sintomatico" della gestione degli enti non commerciali soprattutto quando l'attività dell'ente assume un'organizzazione economica attraverso il coordinamento di mezzi e risorse acquisite anche attraverso contratti di fornitura. È sufficiente ricordare il processo di approvvigionamento dei cosiddetti servizi alberghieri quali pulizia, ristorazione e lavanderia e/o i processi di riorganizzazione volti a concentrare il *focus* operativo dell'ente sull'elemento prestazionale e a esternalizzare i servizi accessori. In tali contesti, infatti, il generalizzato regime di "vantaggio" per gli utenti degli enti, rappresentato dall'esenzione IVA sulle prestazioni erogate, entra in conflitto con l'evidente diseconomia dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi che si traduce per l'ente in una maggiorazione del costo (per il pro-rata di indetraibilità o per ulteriori scelte di inquadramento): costo addizionale che grava sui bilanci e si riverbera, in un qualche modo, anche sugli utenti. Tale diseconomia è il motivo per cui per gli enti non commerciali il tema del recupero IVA è sempre di particolare attualità ed interesse.

Su questa traiettoria si è inserita la norma sui "consorzi" introdotta con

la Legge finanziaria per il 2008¹ che ha introdotto la disciplina di cui all'articolo 10, comma 2, Decreto del Presidente della Repubblica 633/1972 che prevede «l'esenzione dall'IVA per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consorziati o soci da consorzi costituiti da soggetti per i quali nel triennio solare precedente, la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis, anche per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36 bis, sia stata non superiore al 10%...». Tale opportunità ha da subito interessato il variegato mondo degli enti non commerciali che hanno trovato in tale norma una possibile soluzione al problema prima richiamato. In questo sintetico approfondimento si cercherà di dare conto della praticabilità e delle condizioni affinché il beneficio possa essere fruito.

2. ORIGINE DELLA NORMA

La nuova disposizione è stata codificata al fine di rendere coerente l'ordinamento italiano con le disposizioni comunitarie e in particolare con la Direttiva n. 2006/112/CE. Si tratta non di una nuova norma in assoluto, ma di un'evoluzione normativa in quanto le regole nazionali avevano già codificato in passato una forma di esenzione per i servizi "ausiliari", limitando però il campo di applicazione a un particolare settore, quello bancario-finanziario-assicurativo². Tale "preferenza" era stata oggetto di puntualizzazioni che hanno poi condotto all'evoluzione richiamata che innova la norma rispetto alla qualifica soggettiva introducendo il riferimento ai consorzi e alle società consortili, ma soprattutto rimuove i limiti settoriali prima vigenti. L'intendimento generale di tale normativa è ben evidente e volto a impedire che i soggetti aventi limitazione in merito alla detraibilità dell'IVA sopportino il maggior costo conseguente all'indetraibilità, totale o parziale, dell'IVA relativa ai servizi acquisiti, rispetto a quanto si verificherebbe se la prestazione fosse prodotta all'interno della stessa impresa, favorendo conseguentemente ipotesi di riorganizzazioni attraverso il ricorso all'*outsourcing*.

3. LE PREMESSE OPERATIVE

Richiamato il quadro di contesto e il percorso compiuto si possono individuare una serie di quesiti che progressivamente consentono di verificare i requisiti di fattibilità di tale soluzione al fine di poter usufruire del regime di esenzione per le prestazioni ausiliarie eventualmente ritratte da consorzi o società consortili.

¹ L. 24.12.2007, n. 244, art. 1, c. 261, lett. b).

² Cf art. 6, L. 13.5.1999, n.133.

Una prima questione da approfondire è rappresentata dall'essenza del "consorzio" ai fini civilistici e dalla possibilità che un ente non commerciale possa parteciparvi. Una seconda questione è rappresentata dal significato della partecipazione a un consorzio o società consortile, ossia se per realizzare il dettato normativo in questione sia sufficiente la "quota annua" o se la partecipazione debba avere un qualche elemento di maggiore rispondenza, anche in considerazione degli importanti vantaggi che si generano da detta partecipazione. Una terza questione è rappresentata dalla risoluzione del binomio tra consorzio e società consortile.

3.1 La partecipazione di un ente non commerciale in un consorzio

Il tema della partecipazione di un ente non commerciale in un consorzio (o società consortile) ha trovato riscontri positivi nell'alveo delle aperture riscontrate sulla partecipazione di tali enti in società. In effetti la causa dei consorzi e/o della società consortile resta quella di cui all'articolo 2602 codice civile e quindi «*la disciplina o lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese*». In merito a tale passaggio si evidenzia:

- 1) è principio acquisito che gli enti non commerciali possano partecipare, quali soggetti giuridici, a società commerciali; è stato persino affermato che possano partecipare a società di persone³ e ciò nonostante la relativa responsabilità illimitata;
- 2) è, parimenti, principio acquisito che gli enti non commerciali possano esercitare attività di impresa (con il limite del c.d. "lucro soggettivo"), ossia un'attività frutto dell'organizzazione (anche complessa) di risorse e mezzi.

In conseguenza di ciò, un ente non commerciale che operi attraverso una organizzazione economica del proprio agire ha titolo a partecipare a soggetti che, attraverso un principio mutualistico, possano coadiuvare nello svolgimento di determinate fasi dell'attività economica. L'ente non commerciale non potrà mai privarsi del proprio "core business", ma potrà ricorrere alle prestazioni di un consorzio a cui partecipa per le attività accessorie e ausiliarie. A titolo esemplificativo si pensi all'attività di pulizia già sovente esternalizzata ma "comprata" con l'aggravio dell'IVA.

In effetti, il consorzio e/o la società consortile, deve esercitare una attività puramente strumentale rispetto a quella svolta dai singoli consorziati, i quali sono tenuti a prestare la propria opera nei modi e nelle forme più opportuni, al fine del raggiungimento dello scopo sociale. Le società con-

³ Orientamento del Comitato triveneto dei Notai in materia di atti societari (settembre 2001).

sortili, pur essendo regolate dalle norme generali delle società, perseguono uno scopo "mutualistico", ossia esercitano una (o più) determinata attività utile al conseguimento di vantaggi prefissati in termini di efficienza e qualità delle prestazioni. La Corte di cassazione si è più volte espressa in merito, sostenendo la necessità salvaguardare il solo scopo mutualistico intrinseco nella causa consortile, e pertanto l'assoluta assenza di scopi differenti dallo stesso, pur riconoscendone l'autonomia imprenditoriale nella ricerca degli equilibri economico-finanziari e patrimoniali.

3.2 Significato della partecipazione

La conclusione del paragrafo precedente introduce nel secondo punto di approfondimento ossia la verifica del significato della partecipazione. In effetti, benché l'Agenzia delle entrate con la Circolare 5/E/2011 abbia evidenziato che la ratio del regime di esenzione previsto dal comma 2 dell'articolo 10 del decreto IVA debba essere ravvisata nell'esigenza di evitare che i soggetti che svolgono attività esenti (i consorziati) vengano penalizzati dall'indetraibilità sugli acquisti, qualora decidano di esternalizzare i servizi necessari e funzionali alle attività dagli stessi esercitate, a priori non è escludibile (seppur al momento non paiono sussistere elementi in tal senso) che l'Amministrazione finanziaria possa disconoscere la partecipazione al consorzio in quanto lo scopo di tale adesione potrebbe esser unicamente ricondotto all'indebito risparmio fiscale, qualora lo stesso sia frutto di un minimo contributo annuale richiesto dal consorzio e/o dalla società consortile.

Una possibile soluzione potrebbe essere quella di valutare la possibilità di prestare la propria opera in favore del raggiungimento dell'oggetto sociale del consorzio e/o della società consortile apportando elementi fattivi a corredo del contributo annuale. È evidente che il principio qui enunciato dovrà trovare una declinazione in funzione delle singole fattispecie concrete e della genesi del processo. In effetti, diverso è partecipare alla costituzione rispetto al partecipare a realtà già costituita. In questa sede non risulta possibile procedere ad approfondimenti di dettaglio, ma si ritiene necessario offrire il principio enunciato per la dovuta riflessione.

3.3 Consorzio o società consortile

Il consorzio trova la propria normazione nell'articolo 2602 del Codice civile (Libro quinto). Nella sua struttura elementare in un qualche modo richiama il fenomeno associativo, ma ne diverge in modo significativo. In effetti, il consorzio, trova il suo fondamento e la sua genesi nel "contratto di consorzio" (forma scritta) che precisa: oggetto e durata, sede, obblighi as-

sunti dai consorziati e contributi da questo dovuti (elementi di richiamo di quanto precede al paragrafo 2.2), le condizioni di ammissione di nuovi consorziati, i poteri degli organi consortili, le ipotesi di recesso ed esclusione, le sanzioni per l'inadempimento degli obblighi, le quote dei consorziati o i criteri per determinarle. Le delibere consortili sono assunte a maggioranza dei consorziati, fatte salve pattuizioni diverse. Una importante classificazione, che ritornerà anche per la verifica dei passaggi successivi, è data dalla distinzione dei consorzi con sola attività interna o con attività rivolta all'esterno del perimetro del contratto di consorzio.

La società consortile è un'impresa commerciale (qualificazione importante per gli eventuali limiti di partecipazione di particolari soggetti, come per esempio le ONLUS⁴), che ha per oggetto sociale quello tipico dei consorzi. Dal punto di vista societario alla società consortile si applicano le regole proprie del tipo societario prescelto; il rinvio implicito alle norme sulla società contenuto dall'articolo 2615-ter Codice civile, rende inderogabili le disposizioni dettate a tutela degli interessi dei terzi o di interessi generali, seppure il consorzio costituito in forma societaria non possa in ogni caso venir meno alle regole consortili inderogabili. Rispetto a questa coesistenza normativa si pongono alcuni temi, ancora dibattuti, che si ritiene opportuno approfondire in relazione alla responsabilità operativa di detti veicoli.

Come già richiamato, le società consortili sono regolate dagli articoli 2615-ter e seguenti del codice civile; si tratta di società di capitali costituite con lo scopo di svolgere le attività proprie del consorzio dove è sempre consentito, in ragione della causa mutualistica, prevedere statutariamente l'obbligo dei soci di versare contributi in denaro, ulteriori rispetto ai conferimenti di capitale gravanti su ciascuno di essi. In particolare, l'atto costitutivo può prevedere in capo ai soci obblighi di contribuzione commisurati alle perdite di gestione di volta in volta registrate in un bilancio regolarmente approvato, come può rimettere agli amministratori o all'assemblea la facoltà di porre a carico dei consorziati obblighi di ripianamento totale o parziale dei costi di gestione dell'impresa consortile, purché si tratti di perdite o di costi imputabili al bilancio della società e a condizione che ciò sia previsto nell'atto costitutivo o nello statuto.

Stante il rationale richiamato in premessa, ossia la ricerca di condizioni di migliore efficienza, il tema qui prospettato assume una particolare importanza in considerazione dell'eventuale inefficienza dovuta all'esternalizzazione operativa che, anche a causa di un mancato presidio diretto, potrebbe scontare perdite gestionali tali da compensare il vantaggio di impo-

⁴ In termini di limite alla quota di partecipazione che non potrà mai assumere posizione maggioritaria.

sta, magari solo per i differenziali dei costi di coordinamento (si ricorda infatti quanto oggetto di approfondimento nel prosieguo ossia la condizione per cui l'esenzione è prevista solo in presenza di corrispettivi a copertura dei costi di servizio).

Sul punto si è espressa, qualche anno fa, la Cassazione a Sezioni Unite con la Sentenza n. 12190/2016. In tale pronuncia si riconosce l'essenzialità del contenuto di derivazione "mutualistica", ma viene anche affermato un nuovo orientamento secondo cui lo scopo di mutualità non contraddice allo scopo di lucro, con la conseguenza che la società consortile ben può conseguire autonomi ricavi dall'attività svolta nei confronti dei terzi, salvo il perseguimento dello scopo mutualistico – assunto nell'oggetto sociale – nei rapporti interni con le imprese consociate. Da ciò la conclusione che la struttura consortile, agendo in conformità allo scopo indicato, evita di addossare alle società consociate eventuali maggiori oneri connessi ai costi di gestione (spese generali) della propria attività e alle spese di funzionamento della organizzazione consortile, ricavando dallo svolgimento delle attività esterne i proventi necessari a coprire integralmente tali costi.

Il Collegio afferma, infatti, i seguenti principi di diritto: «*La causa consortile non è ostantiva allo svolgimento, da parte della società consortile, di una distinta attività commerciale con scopo di lucro*». Le società consortili rispondono delle obbligazioni sociali esclusivamente con il proprio patrimonio (2462 cod. civ.). I creditori sociali, in caso di insolvenza di una società di capitali o nel nostro caso di una società consortile a responsabilità limitata, non potranno chiedere l'escussione dei beni di proprietà personale dei singoli soci. Sussiste sempre una responsabilità degli amministratori nei confronti dei creditori sociali e trovano applicazione le norme che regolano la l'azione sociale di responsabilità nei confronti dell'organo amministrativo⁵. In questi casi, è evidente che l'amministratore risponderà con il proprio patrimonio personale, in solido con la società, per le conseguenze sanzionatorie a carico della stessa, atteso, che come ha avuto modo di osservare la Suprema Corte: «*la redazione, approvazione e presentazione del Bilancio di esercizio, nonché la dichiarazione dei redditi, sono atti affidati per funzione all'amministratore e legale rappresentante della stessa*»⁶, e per questo – sotto il profilo delle responsabilità fiscale e patrimoniale – a questi imputabili.

La scelta tra un Consorzio o una società consortile è, quindi, da correlarsi a fattori di contesto che contemplano, almeno, la valutazione dei seguenti aspetti: dimensione e rilevanza dell'attività del consorzio, governance ed esercizio del controllo, scalabilità e ampliamento della base dei consorziati. Il tutto, tenuto conto dei profili di responsabilità prima evidenziati.

⁵ Cf Cass. Civ., Sez. I, 3.6.2010, n. 13465.

⁶ Cass. Civ., Sez. V, 21.12.2007, n. 27036.

4. VANTAGGI, CONDIZIONI E ATTENZIONI

Proprio perché chiamato a svolgere un'attività economica, il consorzio o la società consortile con attività esterna è generalmente un soggetto IVA sussistendone i requisiti di carattere soggettivo e oggettivo. Tale inquadramento nativo beneficia di particolari agevolazioni qualora il soggetto consortile sia costituito tra soggetti per i quali, nel triennio solare precedente, la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis del decreto del Presidente della Repubblica 633/1972 sia stata non superiore al 10%, e qualora i corrispettivi dovuti dai consorziati non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse⁷.

È, quindi, possibile applicare l'esenzione IVA alle prestazioni di servizi erogate dai soggetti consortili ai propri consorziati quando:

- il soggetto consortile sia costituito in prevalenza da soggetti che, nel triennio solare precedente abbiano avuto un pro-rata non superiore al 10%;
- il limite massimo di detraibilità deve essere verificato in capo al singolo socio con riferimento a tutte le attività esercitate.

È bene precisare che possono partecipare al soggetto consortile anche soggetti con pro-rata superiore al 10%. In questo caso, come precisato dalla Circolare 8 maggio 2009, n. 23/E, le eventuali prestazioni erogate saranno imponibili;

- i corrispettivi pagati a fronte delle prestazioni di servizi rese non devono essere superiori ai costi imputabili alle prestazioni suddette,
- infine, qualora l'attività verso i consorziati con pro-rata superiore al 10% o verso terzi sia superiore al 50% del volume d'affari del consorzio, devono essere assoggettate a IVA tutte le prestazioni di servizi rese dal medesimo consorzio.

Ne consegue che le prestazioni rese dal soggetto consortile saranno assoggettate a imposta allorché venga a mancare il requisito della limitata percentuale di detraibilità o, qualora, alla fine del periodo d'imposta, risulti che i requisiti richiesti non siano soddisfatti. In questa seconda ipotesi sarà necessario effettuare le variazioni previste dell'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 633/1972. Tale adempimento dovrà scontare, qualora ne sussistano le condizioni settoriali (ad esempio per i servizi di pulizia), il particolare meccanismo del "reverse charge".

Ulteriore condizione di carattere oggettivo cui è subordinata l'applicazione del regime IVA di esenzione concerne la misura del corrispettivo dovuto dai consorziati o soci per i servizi loro prestati. In particolare, analo-

⁷ Cf art. 10, c. 2, D.P.R. 633/1972; Circ. 23/E/2009 e 5/E/2011 dell'Agenzia delle entrate.

gamente a quanto previsto dall'articolo 6 della Legge n. 133 del 1999 (norma richiamata al precedente paragrafo 1), il secondo comma dell'articolo 10 in esame, richiede che i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci non siano superiori ai costi imputabili alle prestazioni di servizi ricevute. Per la verifica di tale condizione si rinvia alle indicazioni già fornite dall'Agenzia delle entrate in relazione alla precedente normativa con la Risoluzione n. 203 del 2001. In tale occasione, con riferimento all'ipotesi in cui il consorzio rende servizi sia ai consorziati che ai terzi, sono stati individuati, attraverso una formula matematica, i criteri per individuare, tra le spese di carattere generale riferibili indistintamente ai soggetti terzi e ai soci, il costo da addebitare a questi ultimi per poterlo comparare con l'ammontare dei corrispettivi dovuti dai medesimi. In assenza di altre indicazioni di prassi e di giurisprudenza la predetta indicazione è la unica da prendere in considerazione nella consapevolezza che ciò debba coniugarsi con la capacità di rendere conto delle scelte propria di ogni contribuente.

5. CONCLUSIONI

Il recente pronunciamento dell'Agenzia delle entrate reso con la risposta all'interpello n. 92 dell'8 febbraio 2021 corrobora la ricostruzione operata ribadendo le condizioni richieste affinché l'agevolazione dell'esenzione IVA possa trovare applicazione. Detta risoluzione ci consente di riassumere in un quadro sintetico *l'exkursus* qui presentato fissando alcuni punti di conclusione:

- a) l'ordinamento riconosce il diritto all'esenzione IVA per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consorziati da consorzi costituite anche in via non esclusiva da soggetti per i quali nel triennio solare precedente⁸ la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis (pro-rata), anche per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis, sia stata non superiore al 10%. In questo perimetro rientrano tutti gli enti non commerciali attivi nei settori socio-sanitari assistenziali, educativi, etc.;
- b) tale norma, nel rispetto dei vincoli che seguono consente agli enti non commerciali di risolvere il *mismatch* IVA efficientando il proprio costo di produzione, ciò a condizione che:
 - il consorzio o la società consortile in questione abbia effettivamente natura mutualistica a tal fine e si caratterizzi per un concorso non irrisorio dei consorziati al fine istituzionale;

⁸ Vero che la circolare 23/E del 2009 già richiamata aveva previsto la possibilità di interpretare prospetticamente il termine del triennio per i soggetti neo costituiti. Il tema merita, comunque, specifici approfondimenti.

- il consorzio sia costituito prevalentemente da soggetti omogenei ai fini dell'applicazione della normativa. In conseguenza di ciò l'attività del consorzio a favore di soggetti che non rispettano il requisito di indebitabilità pro-rata dell'IVA non deve essere superiore al 50% del volume d'affari del consorzio o della società consortile;
- i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci della società consortile non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse.

MODIFICHE ALLE TIPOLOGIE EDILIZIE: MANUTENZIONI STRAORDINARIE E RISTRUTTURAZIONI

1. LA DEFINIZIONE DEGLI INTERVENTI EDILIZI

Come ha avuto modo di affermare la Corte costituzionale «L'intero corpus normativo statale in ambito edilizio è costruito sulla definizione degli interventi, con particolare riferimento alla distinzione tra le ipotesi di ristrutturazione urbanistica, di nuova costruzione e di ristrutturazione edilizia cosiddetta pesante, da un lato, e le ipotesi di ristrutturazione edilizia cosiddetta leggera e degli altri interventi (restauro e risanamento conservativo, manutenzione straordinaria e manutenzione ordinaria), dall'altro»¹.

Infatti in funzione della definizione delle varie categorie di possibili interventi edilizi vengono disciplinati, a loro volta, i titoli abilitativi all'esercizio dell'attività edilizia, con riguardo al procedimento per il relativo ottenimento, gli oneri da versare all'Amministrazione, nonché il regime degli abusi e alle corrispettive sanzioni, anche penali.

La Corte costituzionale – con riferimento proprio alla normativa regionale della Lombardia (cf artt. 27 e 103 della L.R. 11.3.2005, n. 12 e ss. mod.)² che andava a modificare e/o integrare quanto previsto dalla normativa statale – ha dichiarato che la definizione degli interventi edilizi spetta allo Stato.

La normativa regionale della Lombardia veniva pertanto dichiarata costituzionalmente illegittima in quanto «in contrasto con il principio fondamentale stabilito dall'articolo 3, comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 380 del 2001, con conseguente violazione dell'articolo 117, terzo comma, Cost., in materia di governo del territorio».

¹ Sent. n. 309 del 21.11.2011, reperibile sul sito ufficiale della Corte costituzionale (<https://www.cortecostituzionale.it/>).

² Per un commento all'art. 27 cit. si veda: A. MANDARANO, *Definizione degli interventi edilizi*, in AA.VV. a cura di A. MANDARANO, *Il governo del territorio in Lombardia dopo il testo unico regionale*. Milano, 2007, pagg. 333 e ss.

La materia del governo del territorio, difatti, rientra c.d. “legislazione concorrente” ove «spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato» (Art.117, c. 3, Cost.).

La definizione degli interventi edilizi sta quindi nei “principi fondamentali” la cui definizione compete in via esclusiva alla normativa statale e sulla quale, quindi, la normativa regionale non può intervenire. Ecco spiegata la declaratoria di illegittimità costituzionale della normativa regionale lombarda allora vigente disposta dalla citata sentenza della Corte costituzionale.

Non a caso oggi, in Lombardia, l’articolo 27 della legge regionale n. 12/2005 (Legge per il governo del territorio, come risultante dalla modifica apportata dall’art. 5, c. 1, lett. b) della L.R. n. 18/2019) si limita a rinviare, senza tanti preamboli, alla normativa statale prevedendo testualmente che «*Gli interventi edilizia sono definiti all’articolo 3 del D.P.R. 380/2001*»³. Quest’ultima è norma intesa a dettare le definizioni degli interventi edilizi in via generale e ai fini dell’applicazione dell’intera disciplina dell’edilizia sia di derivazione nazionale che regionale.

2. LA TIPOLOGIA DEGLI INTERVENTI EDILIZI

Nel nostro ordinamento, quindi, gli interventi edilizi sono definiti esclusivamente dall’articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380 “Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia” (TUE).

La norma, inserita nel TUE, ricalcava la definizione formulata dall’articolo 31, comma 1 della Legge 5 agosto 1978, n. 457 e indica le tipologie di interventi edilizi che si possono svolgere⁴.

Essi consistono in:

- manutenzione ordinaria (lett. a);
- manutenzione straordinaria (lett. b);
- restauro e risanamento conservativo (lett. c);
- ristrutturazione edilizia (lett. d);
- nuova costruzione (lett. e);

³ Anche prima del recente intervento normativo regionale, era pacifico che alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale l’art. 27 andava applicato in conformità dell’art. 3 del TUE. Sul punto si veda: A. FOSSATI, *Manuale di diritto urbanistico e dell’edilizia della Regione Lombardia*. Milano, 2013, pagg. 174 e ss.

⁴ Sull’argomento *ex multis*: G. GUZZO – G. PELLIGIANO, *L’attività edilizia. Titoli, procedure, sanzioni e tutela*. Milano, 2018, pagg. 213 e ss.

- ristrutturazione urbanistica (lett. f).

L'articolo 17, comma 1, lettera b) del decreto legge n. 133/2014, convertito con modificazioni dalla Legge n.164/2014 (c.d. "Sblocca Italia") ha inserito nel corpo del TUE, l'articolo 3-bis il quale contempla la nuova tipologia edilizia dei c.d. interventi di conservazione, consentiti al proprietario nelle more di attuazione del piano di riqualificazione urbana di determinate aree⁵.

L'elenco delle tipologie edilizie – salvo diverso intervento del legislatore nazionale – mira ad essere non solo vincolante ma anche esaustivo di ogni tipologia di intervento, in quanto copre sia gli interventi sul patrimonio edilizio esistente (manutenzione ordinaria; manutenzione straordinaria; restauro e risanamento conservativo; ristrutturazione edilizia e interventi di conservazione), sia l'innovazione del patrimonio edilizio (nuova costruzione).

3. IL DECRETO LEGGE SEMPLIFICAZIONI (N. 76/2020)

Il Decreto Legge 16 luglio 2020, n. 76⁶ recante "Misure urgenti per la semplificazione e l'innovazione digitale", ha introdotto, fra le misure finalizzate alla semplificazione e all'accelerazione delle procedure amministrative in vista del rilancio delle attività economiche e produttive, numerose modifiche al TUE.

Il primo comma dell'art. 10 – come un vero e proprio manifesto di intenti – chiarisce che «*Al fine di semplificare e accelerare le procedure edilizie e ridurre gli oneri a carico dei cittadini e delle imprese, nonché di assicurare il recupero e la qualificazione del patrimonio edilizio esistente e lo sviluppo di processi di rigenerazione urbana, al testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia ...*»

Le modifiche, contenute nell'articolo 10 del decreto legge n. 76/2020, investono tutti i settori dell'attività edilizia e alcune di esse sono di immediato impatto per chi intende intervenire sul patrimonio edilizio e deve pertan-

⁵ Art. 3-bis (Interventi di conservazione) «1. Lo strumento urbanistico individua gli edifici esistenti non più compatibili con gli indirizzi della pianificazione. In tal caso l'amministrazione comunale può favorire, in alternativa all'espropriazione, la riqualificazione delle aree attraverso forme di compensazione incidenti sull'area interessata e senza aumento della superficie coperta, rispondenti al pubblico interesse e comunque rispettose dell'imparzialità e del buon andamento dell'azione amministrativa. Nelle more dell'attuazione del piano, resta salva la facoltà del proprietario di eseguire tutti gli interventi conservativi, ad eccezione della demolizione e successiva ricostruzione non giustificata da obiettive ed improrogabili ragioni di ordine statico od igienico sanitario».

⁶ Convertito, con modificazioni, dalla l. 11.9.2020, n. 120.

to predisporre i progetti e avviare la necessaria interlocuzione con le Amministrazioni competenti.

In particolare, si è intervenuto in modo sostanziale sia sulla definizione degli interventi di manutenzione straordinaria di cui all'articolo 3, comma 1, lettera b) del TUE⁷, sia sulla definizione degli interventi di ristrutturazione edilizia di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d), del medesimo TUE⁸.

4. GLI INTERVENTI DI MANUTENZIONE STRAORDINARIA

La lettera b) dell'articolo 3, comma 1, del TUE – a seguito della modifica apportata dal decreto legge 76/2020 – definisce la manutenzione straordinaria come *«le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino la volumetria complessiva degli edifici e non comportino mutamenti urbanisticamente rilevanti delle destinazioni d'uso implicanti incremento del carico urbanistico. Nell'ambito degli interventi di manutenzione straordinaria sono ricompresi anche quelli consistenti nel frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari con esecuzione di opere anche se comportanti la variazione delle superfici delle singole unità immobiliari nonché del carico urbanistico purché non sia modificata la volumetria complessiva degli edifici e si mantenga l'originaria destinazione d'uso. Nell'ambito degli interventi di manutenzione straordinaria sono comprese anche le modifiche ai prospetti degli edifici legittimamente realizzati necessarie per mantenere o acquisire l'agibilità dell'edificio ovvero per l'accesso allo stesso, che non pregiudichino il decoro architettonico dell'edificio, purché l'intervento risulti conforme alla vigente disciplina urbanistica ed edilizia e non abbia ad oggetto immobili sottoposti a tutela ai sensi del Codice dei beni culturali e del paesaggio di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42»* (sottolineate le parti modificate o introdotte ex novo dal D.L. 76/2020).

Tale tipologia di intervento si contrappone alla manutenzione "ordinaria" – di cui alla lett. a) dello stesso articolo 3 – ovvero *«gli interventi edilizi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti»*.

Entrambi gli interventi hanno in comune lo scopo di preservare e mantenere in efficienza edifici già costruiti. Con gli interventi di manutenzione,

⁷ Comma 1, lett. b), punto 1 del citato articolo 10.

⁸ Comma 1, lett. b), punto 2 del citato articolo 10.

infatti, si vuole proteggere e mantenere il patrimonio edilizio esistente, anche con gli adeguamenti e gli adattamenti tecnologici evitando il degrado e l'obsolescenza dei relativi impianti.

La differenza tra i due interventi di manutenzione (ordinaria e straordinaria) riguarda, quindi, l'intensità e gradualità dell'intervento di conservazione. Per cui la definizione di manutenzione ordinaria – che non ha subito modifica alcuna da parte del Decreto Semplificazioni – riguarda l'intervento "minimo" sul manufatto che può svolgersi con regolarità e una certa frequenza.

La definizione di manutenzione straordinaria, invece, è stata modificata proprio per farvi entrare aspetti più radicali di intervento e va ad essere temporalmente più rara degli interventi di manutenzione ordinaria.

Questo sforzo estensivo porta oggi a ricomprendere nella manutenzione straordinaria:

- la modifica delle destinazioni d'uso purché non comportino mutamenti urbanisticamente rilevanti in quanto implicanti l'incremento di carico urbanistico⁹;
- la modifica ai prospetti degli edifici legittimamente realizzati necessaria per mantenere o acquisire l'agibilità dell'edificio ovvero per l'accessibilità allo stesso, senza pregiudizio al decoro architettonico dell'edificio, e purché l'intervento risulti conforme alla vigente disciplina urbanistica ed edilizia e non abbia a oggetto immobili sottoposti a tutela specifica ex decreto legislativo n.42/2004¹⁰.

Questi interventi sono sottoposti, per la loro implementazione, al regime della segnalazione certificata di inizio attività (SCIA) ai sensi del successivo articolo 22 TUE.

5. GLI INTERVENTI DI RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA

La lettera d) dell'articolo 3, comma 1, del TUE – a seguito della mo-

⁹ Allo stato attuale, manca una definizione legislativa di carico urbanistico: di regola, sono i Piani regolatori dei Comuni – o deliberazioni comunali *ad hoc* – a definire i criteri e le tabelle per calcolare il carico urbanistico dei diversi interventi edilizi. Una definizione è, comunque, rinvenibile nella giurisprudenza secondo cui la nozione di carico urbanistico deriva dall'osservazione che ogni insediamento umano è costituito da un elemento c.d. primario (abitazioni, uffici, opifici, negozi) e da uno secondario di servizio (opere pubbliche in genere, strade, fognature, elettrificazione, servizio idrico, etc.) che deve essere proporzionato all'insediamento primario (cf Cass. Sez. III, n. 27045 del 11.7.2007; Id. del 5.10.2011, n. 36104).

¹⁰ D.Lgs. 22.1.2004, n. 42 (Codice dei beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell'articolo 10 della legge 6 luglio 2002, n. 137).

difica normativa apportata dal decreto legge 76/2020 – definisce la ristrutturazione edilizia come «*gli interventi rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti. Nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi altresì gli interventi di demolizione e ricostruzione di edifici esistenti con diversa sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche, con le innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica, per l'applicazione della normativa sull'accessibilità, per l'installazione di impianti tecnologici e per l'efficientamento energetico. L'intervento può prevedere altresì, nei soli casi espressamente previsti dalla legislazione vigente o dagli strumenti urbanistici comunali, incrementi di volumetria anche per promuovere interventi di rigenerazione urbana. Costituiscono inoltre ristrutturazione edilizia gli interventi volti al ripristino di edifici, o parti di essi, eventualmente crollati o demoliti, attraverso la loro ricostruzione, purché sia possibile accertarne la preesistente consistenza. Rimane fermo che, con riferimento agli immobili sottoposti a tutela ai sensi del Codice dei beni culturali e del paesaggio di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, nonché, fatte salve le previsioni legislative e degli strumenti urbanistici, a quelli ubicati nelle zone omogenee A di cui al decreto del Ministro per i lavori pubblici 2 aprile 1968, n. 1444, o in zone a queste assimilabili in base alla normativa regionale e ai piani urbanistici comunali, nei centri e nuclei storici consolidati e negli ulteriori ambiti di particolare pregio storico e architettonico, gli interventi di demolizione e ricostruzione e gli interventi di ripristino di edifici crollati o demoliti costituiscono interventi di ristrutturazione edilizia soltanto ove siano mantenuti sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche dell'edificio preesistente e non siano previsti incrementi di volumetria» (sottolineate le parti modificate o introdotte ex novo dal D.L. 76/2020).*

Si tratta quindi di un intervento su un manufatto preesistente che, a seguito dell'intervento, può divenire un organismo in tutto o in parte diverso, senza però sconfinare nel concetto di nuova costruzione (di cui alla lettera e) sempre dell'articolo 3 in commento¹¹.

¹¹ «e) "interventi di nuova costruzione", quelli di trasformazione edilizia e urbanistica del territorio non rientranti nelle categorie definite alle lettere precedenti. Sono comunque da considerarsi tali:

e. 1) la costruzione di manufatti edilizi fuori terra o interrati, ovvero l'ampliamento di quelli esistenti all'esterno della sagoma esistente, fermo restando, per gli interventi pertinenziali, quanto previsto alla lettera e.6);

Le innovazioni significative¹² apportate dal Decreto Semplificazioni alla disposizione previgente sono:

a) la sostituzione del riferimento ai semplici interventi di «demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica» con la più articolata previsione per cui rientrano nella ristrutturazione edilizia «gli interventi di demolizione e ricostruzione di edifici esistenti con diversi sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche, con le innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica¹³, per l'applicazione della normativa sull'accessibilità¹⁴, per l'installazione di impianti tecnologici e per l'efficientamento

e. 2) gli interventi di urbanizzazione primaria e secondaria realizzati da soggetti diversi dal Comune;

e.3) la realizzazione di infrastrutture e di impianti, anche per pubblici servizi, che comporti la trasformazione in via permanente di suolo inedificato;

e.4) l'installazione di torri e tralicci per impianti radio-ricetrasmittenti e di ripetitori per i servizi di telecomunicazione;

(punto da ritenersi abrogato implicitamente dagli artt. 87 e segg. del d.lgs. n. 259 del 2003);

e.5) l'installazione di manufatti leggeri, anche prefabbricati, e di strutture di qualsiasi genere, quali roulotte, camper, case mobili, imbarcazioni, che siano utilizzati come abitazioni, ambienti di lavoro, oppure come depositi, magazzini e simili, ad eccezione di quelli che siano diretti a soddisfare esigenze meramente temporanee o delle tende e delle unità abitative mobili con meccanismi di rotazione in funzione, e loro pertinenze e accessori, che siano collocate, anche in via continuativa, in strutture ricettive all'aperto per la sosta e il soggiorno dei turisti previamente autorizzate sotto il profilo urbanistico, edilizio e, ove previsto, paesaggistico, che non posseggano alcun collegamento di natura permanente al terreno e presentino le caratteristiche dimensionali e tecnico-costruttive previste dalle normative regionali di settore ove esistenti; (punto sostituito dall'art. 10, comma 1, lettera b), della legge n. 120 del 2020);

e.6) gli interventi pertinenziali che le norme tecniche degli strumenti urbanistici, in relazione alla zonizzazione e al pregio ambientale e paesaggistico delle aree, qualificano come interventi di nuova costruzione, ovvero che comportino la realizzazione di un volume superiore al 20% del volume dell'edificio principale;

e.7) la realizzazione di depositi di merci o di materiali, la realizzazione di impianti per attività produttive all'aperto ove comportino l'esecuzione di lavori cui consegua la trasformazione permanente del suolo in edificato».

¹² Sul punto si veda la Circolare interpretativa del 2.12.2020 a firma congiunta da parte della Ministra delle infrastrutture e dei Trasporti e la Ministra per la funzione pubblica (in <https://mit.gov.it>).

¹³ La normativa antisismica riguarda i criteri per costruire una struttura in modo da ridurre la sua tendenza a subire un danno, in seguito a un evento sismico. Per un principale provvedimento nazionale si veda il sito <http://www.protezionecivile.gov.it>.

¹⁴ È la disciplina che regola l'attività edilizia, inerente il superamento delle barriere architettoniche riguardate gli interventi di ristrutturazione e adeguamento di edifici

energetico¹⁵». Questa modifica amplia l'area degli interventi ricadenti nella nozione di ristrutturazione edilizia, individuando i parametri edilizi (sagoma, sedime, prospetti, caratteristiche planivolumetriche e architettoniche) la cui modifica – a differenza di quanto previsto dalla previgente disciplina – non risulta rilevante ai fini della qualificazione di un intervento di demolizione e ricostruzione come ristrutturazione edilizia, piuttosto che come nuova costruzione;

- b) l'aggiunta di un ulteriore periodo per cui i medesimi interventi di demolizione e ricostruzione possono prevedere, *«nei soli casi espressamente previsti dalla legislazione vigente o dagli strumenti urbanistici comunali, incrementi di volumetria anche per promuovere interventi di rigenerazione urbana»*. Per rigenerazione urbana – in assenza di una definizione normativa a carattere generale – si intende qualunque tipologia di interventi edilizi che, senza prevedere nuove edificazioni, siano intesi al recupero e alla riqualificazione di aree urbane e/o immobili in condizioni di dismissione o degrado¹⁶;
- c) un maggior rigore della previsione relativa agli immobili sottoposti a vincoli ai sensi del decreto legislativo n. 42/2004. Mentre in precedenza la demolizione e ricostruzione di detti immobili poteva qualificarsi come ristrutturazione edilizia solo ove ne fosse rispettata la sagoma originaria, oggi si richiede il mantenimento di *“sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche di volumetria;*
- d) l'equiparazione agli edifici vincolati ai sensi del decreto legislativo n. 42/2004 di quelli ubicati nelle Zone omogenee A¹⁷ e in quelle ad esse assimilabili in base ai piani urbanistici comunali, nonché *«nei centri e nuclei storici consolidati e negli ulteriori ambiti di particolare pregio storico e architettonico»*, fatte salve *«le previsioni legislative e degli strumenti urbanistici»*.

Questi interventi sono sottoposti alternativamente a permesso di co-

esistenti e la progettazione accessibile negli edifici di nuova costruzione, ed è contenuta dall'art. 77 all'art. 82 del TUE.

¹⁵ D.Lgs. 10.6.2020, n. 48. *Attuazione della direttiva (UE) 2018/844 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 30 maggio 2018, che modifica la direttiva 2010/31/UE sulla prestazione energetica nell'edilizia e la direttiva 2012/27/UE sull'efficienza energetica.*

¹⁶ Circolare interpretativa del 2.12.2020, cit. pag. 5.

¹⁷ Il riferimento è all'art.2 (Zone territoriali omogenee) del Decreto interministeriale 2 aprile 1968, n. 1444 secondo cui le zone A) sono *«le parti del territorio interessate da agglomerati urbani che rivestano carattere storico, artistico e di particolare pregio ambientale o da porzioni di essi, comprese le aree circostanti, che possono considerarsi parte integrante, per tali caratteristiche, degli agglomerati stessi»* (lett. a).

struire o al regime della segnalazione certificata di inizio attività (SCIA) ai sensi del combinato disposto degli articoli 10, lett. c)¹⁸ e 23, comma 01, lett. a)¹⁹ del TUE.

6. CONCLUSIONI

Non c'è dubbio che il Legislatore nazionale, sotto la pressione della attuale crisi pandemica, si sia severamente impegnato a estendere la definizione degli interventi edilizi in commento con lo scopo di imprimere una accelerazione ai procedimenti amministrativi finalizzati all'ottenimento dei titoli abilitativi.

L'obiettivo è certamente quello di rendere più rapidi e trasparenti tali procedimenti per fare – come si usa dire in questo periodo storico - “ripartire l'economia”.

Tali interventi vanno certamente letti insieme ai vari “bonus per la casa” (o se si preferisce agevolazioni e/o detrazioni fiscali sull'edilizia), per incentivare l'intervento sul patrimonio edilizio privato esistente. Previsioni normative che sicuramente si palesano di grande impatto economico.

Che tali obiettivi saranno raggiunti o meno sarà sicuramente oggetto di successive valutazioni.

¹⁸ Art. 10 (L) - Interventi subordinati a permesso di costruire
«1. Costituiscono interventi di trasformazione urbanistica ed edilizia del territorio e sono subordinati a permesso di costruire:
a) gli interventi di nuova costruzione;
b) gli interventi di ristrutturazione urbanistica;
c) gli interventi di ristrutturazione edilizia che portino ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente, nei casi in cui comportino anche modifiche della volumetria complessiva degli edifici ovvero che, limitatamente agli immobili compresi nelle zone omogenee A, comportino mutamenti della destinazione d'uso, nonché gli interventi che comportino modificazioni della sagoma o della volumetria complessiva degli edifici o dei prospetti di immobili sottoposti a tutela ai sensi del Codice dei beni culturali e del paesaggio di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42» (lettera così sostituita dall'art. 10, comma 1, lettera e), della legge n. 120 del 2020).

¹⁹ Art. 23 - Interventi subordinati a segnalazione certificata di inizio di attività in alternativa al permesso di costruire
«01. In alternativa al permesso di costruire, possono essere realizzati mediante segnalazione certificata di inizio di attività: (comma introdotto dall'art. 3 del d.lgs. n. 222 del 2016)
a) gli interventi di ristrutturazione di cui all'articolo 10, comma 1, lettera c)».

L'ALiquOTA IVA SULLE OPERE DI MANUTENZIONE DEI FABBRICATI

La disciplina IVA differenzia l'aliquota applicabile agli interventi di recupero degli immobili diversi da quelli abitativi¹ a seconda del loro "peso" distinguendo gli interventi "leggeri" (la manutenzione ordinaria e quella straordinaria) da quelli "pesanti" (restauri, risanamenti e ristrutturazioni); i primi sono assoggettati all'aliquota ordinaria del 22%, mentre i secondi usufruiscono dell'aliquota ridotta al 10%.

Gli interventi ai quali si applica l'aliquota agevolata sono identificati dalla legge Decreto IVA² con riferimento alla loro definizione urbanistica attraverso il rinvio alle descrizioni contenute nell'articolo 31 della legge n. 457 del 1978.

In realtà il rinvio deve intendersi ormai riferito all'articolo 3 del Testo Unico sull'edilizia (TUE)³. Infatti, come precisa l'Agenzia delle entrate nella Risoluzione n. 15/E del 4 marzo 2013, l'articolo 31 della legge 457/1978 «recante la definizione delle varie tipologie di interventi di recupero del patrimonio edilizio, è stato trasfuso nell'articolo 3 del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, contenente il Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di edilizia. Tale Testo Unico rappresenta, pertanto, la normativa di riferimento per l'individuazione delle tipologie di interventi agevolati».

1. LA DEFINIZIONE URBANISTICA DEGLI INTERVENTI

La definizione degli interventi manutentivi sui fabbricati deve quindi essere desunta dall'articolo 3 del TUE che li qualifica come segue:

¹ Per questa tipologia di fabbricati è prevista una particolare normativa che viene illustrata di seguito.

² D.P.R. 633/1972.

³ D.P.R. 380/2001.

- «“interventi di manutenzione ordinaria”, gli interventi edilizi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti» (c. 1, lett. a);
- «“interventi di manutenzione straordinaria”, le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino la volumetria complessiva degli edifici e non comportino mutamenti urbanisticamente rilevanti delle destinazioni d’uso implicanti incremento del carico urbanistico. Nell’ambito degli interventi di manutenzione straordinaria sono ricompresi anche quelli consistenti nel frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari con esecuzione di opere anche se comportanti la variazione delle superfici delle singole unità immobiliari nonché del carico urbanistico purché non sia modificata la volumetria complessiva degli edifici e si mantenga l’originaria destinazione di uso. Nell’ambito degli interventi di manutenzione straordinaria sono comprese anche le modifiche ai prospetti degli edifici legittimamente realizzati necessarie per mantenere o acquisire l’agibilità dell’edificio ovvero per l’accesso allo stesso, che non pregiudichino il decoro architettonico dell’edificio, purché l’intervento risulti conforme alla vigente disciplina urbanistica ed edilizia e non abbia ad oggetto immobili sottoposti a tutela ai sensi del Codice dei beni culturali e del paesaggio di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42» (c. 1, lett. b);
- «“interventi di restauro e di risanamento conservativo”, gli interventi edilizi rivolti a conservare l’organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell’organismo stesso, ne consentano anche il mutamento delle destinazioni d’uso purché con tali elementi compatibili, nonché conformi a quelle previste dallo strumento urbanistico generale e dai relativi piani attuativi. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell’edificio, l’inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell’uso, l’eliminazione degli elementi estranei all’organismo edilizio» (c. 1, lett. c)
- «“interventi di ristrutturazione edilizia”, gli interventi rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell’edificio, l’eliminazione, la modifica e l’inserimento di nuovi elementi ed impianti. Nell’ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi altresì gli interventi di demolizione

e ricostruzione di edifici esistenti con diversi sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche, con le innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica, per l'applicazione della normativa sull'accessibilità, per l'istallazione di impianti tecnologici e per l'efficientamento energetico. L'intervento può prevedere altresì, nei soli casi espressamente previsti dalla legislazione vigente o dagli strumenti urbanistici comunali, incrementi di volumetria anche per promuovere interventi di rigenerazione urbana. Costituiscono inoltre ristrutturazione edilizia gli interventi volti al ripristino di edifici, o parti di essi, eventualmente crollati o demoliti, attraverso la loro ricostruzione, purché sia possibile accertarne la preesistente consistenza. Rimane fermo che, con riferimento agli immobili sottoposti a tutela ai sensi del codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, nonché, fatte salve le previsioni legislative e degli strumenti urbanistici, a quelli ubicati nelle zone omogenee A di cui al decreto del Ministro per i lavori pubblici 2 aprile 1968, n. 1444, o in zone a queste assimilabili in base alla normativa regionale e ai piani urbanistici comunali, nei centri e nuclei storici consolidati e negli ulteriori ambiti di particolare pregio storico e architettonico, gli interventi di demolizione e ricostruzione e gli interventi di ripristino di edifici crollati o demoliti costituiscono interventi di ristrutturazione edilizia soltanto ove siano mantenuti sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche dell'edificio preesistente e non siano previsti incrementi di volumetria» (c. 1, lett. d).

2. L'ALIQUOTA RIDOTTA PER RESTAURI, RISANAMENTI CONSERVATIVI E RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA

La Tabella A, Parte III, allegata al Decreto IVA elenca i beni e i servizi assoggettati all'aliquota ridotta del 10%; ai numeri 127-terdecies e 127-quaterdecies sono indicati, rispettivamente, i beni, escluse le materie prime e semilavorate, e le prestazioni di servizi riguardanti i lavori effettuati sugli immobili che siano di grado superiore alla manutenzione ordinaria e straordinaria, cioè il restauro e risanamento conservativo e la ristrutturazione edilizia:

- «beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la realizzazione degli interventi di recupero di cui all'art. 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma, dello stesso articolo» (127-terdecies),
- «prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di case di abitazione di cui al n. 127-undecies) e alla realizzazione degli interventi di recupero di cui all'art. 31 della legge 5 agosto 1978,

n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo» (127-quaterdecies).

Dalle norme citate e dalla abbondante prassi amministrativa sull'argomento si desume che l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata si riferisce:

- agli interventi realizzati su qualunque tipologia di fabbricato e indipendentemente dalla sua destinazione d'uso;
- alle prestazioni di servizi rese a fronte di contratti di appalto; la prassi amministrativa ha confermato che è possibile applicare l'aliquota ridotta anche nei contratti di subappalto⁴ e nei contratti d'opera che hanno ad oggetto la realizzazione di una delle opere agevolate⁵;
- all'acquisto "diretto" dei beni finiti riguardanti realizzazione degli interventi;
- sono, invece, sempre assoggettate all'aliquota ordinaria del 22% le prestazioni di servizi rese dai professionisti⁶.

Con riferimento agli appalti occorre precisare che l'aliquota agevolata si applica all'intero corrispettivo, comprendente anche la fornitura di beni (finiti, semilavorati e materie prime).

Per richiedere all'impresa appaltatrice o al prestatore d'opera l'applicazione dell'aliquota ridotta si veda il fac simile n. 1 a pag. 61.

Non costituisce ostacolo all'applicazione dell'aliquota ridotta la circostanza che il committente dei lavori acquisti beni presso un fornitore differente dall'impresa che esegue l'appalto⁷; in questo caso, però, l'agevolazione riguarda solo i "beni finiti", cioè, come chiarito dalla prassi amministrativa⁸, gli elementi dotati di una propria individualità e autonomia funzionale che pur incorporandosi nella costruzione, sono comunque riconoscibili e non perdono le proprie caratteristiche; sono, infatti, esclusi dall'applicazione dell'aliquota IVA del 10% i beni che, pur costituendo prodotti finiti per il cedente, sono materie prime e semilavorate per l'acquirente (ad es. cemento armato, mattoni, calce, tondini di ferro, chiodi, tubi metallici). I beni finiti, inoltre, si caratterizzano per essere facilmente asportati e suscettibili di ripetute utilizzazioni; infine, la loro cessione è agevolata solo nella fase finale di commercializzazione dei beni ed è subordinata al rilascio di una dichiarazione da parte dell'acquirente circa l'utilizzazione dei beni stessi.

Sono ricomprese nella disciplina che consente l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta anche le prestazioni relative alla posa in opera del bene da parte

⁴ Cf la Circ. 1.3.2001, n. 199/E, punto 2.2.12.

⁵ Cf la Ris. 5.12.2008, n. 474/E.

⁶ Cf la Circolare Ministeriale 9.7.1999, n. 151.

⁷ Cf la Circ. 7.4.2000, n. 71/E, punto 3.3.

⁸ Si veda per tutte la Circ. 2.9.1994, n. 1/E, punto 8).

del cedente, purché la posa in opera si configuri come operazione accessoria ex articolo 12 del Decreto IVA rispetto alla fornitura del bene. Per richiedere al venditore di beni finiti l'applicazione dell'aliquota ridotta si veda il fac simile n. 1.1 a pag. 62.

3. LA SEMPLIFICAZIONE DELLA NORMATIVA URBANISTICA E GLI EFFETTI SULLA MISURA DELL'ALIQUTA IVA

Va tenuto presente che rispetto alle definizioni in vigore nel 1978 (si ricorda che il Decreto IVA prende a riferimento la L. 457/1978), la normativa urbanistica è stata oggetto di numerose semplificazioni volte a ridurre il peso dei procedimenti amministrativi per l'ottenimento dei titoli abilitativi⁹; in particolare è stato molto ampliato il perimetro delle "manutenzioni straordinarie" di cui all'articolo 3, lettera b) del TUE che ha assorbito interventi prima rientranti nella categoria delle "ristrutturazioni".

Infatti, l'ambito della manutenzione straordinaria in vigore nel 1978 che comprendeva solo «*le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche delle destinazioni di uso*», nel 2014 è stato esteso anche agli interventi «*consistenti nel frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari con esecuzione di opere, anche se comportanti la variazione delle superfici delle singole unità immobiliari, nonché del carico urbanistico, purché non sia modificata la volumetria complessiva degli edifici e si mantenga l'originaria destinazione d'uso*»¹⁰ e nel 2020 ha incluso anche le «*modifiche ai prospetti degli edifici legittimamente realizzati necessarie per mantenere o acquisire l'agibilità dell'edificio ovvero per l'accesso allo stesso, che non pregiudichino il decoro architettonico dell'edificio, purché l'intervento risulti conforme alla vigente disciplina urbanistica ed edilizia e non abbia ad oggetto immobili sottoposti a tutela ai sensi del Codice dei beni culturali e del paesaggio di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42*»¹¹.

Se nell'ambito del diritto urbanistico a questi cambiamenti corrispondono positivi effetti di semplificazione e riduzione degli adempimenti, va

⁹ Si veda in questo numero l'articolo di A. LOPEZ "Modifiche alle tipologie edilizie: manutenzioni straordinarie e ristrutturazioni".

¹⁰ Questa modifica è stata apportata dal cosiddetto Decreto Sblocca Italia, il D.L. 133/2014 con l'art. 7, c. 1, lett. a) nn. 1 e 2.

¹¹ Questa modifica è stata introdotta dal cosiddetto Decreto Semplificazioni, il D.L. 76/2020 con l'art. 10, c. 1, lett. b), n. 1.

purtroppo evidenziato che non vi è stato un parallelo aggiornamento della disciplina IVA con la conseguenza che molti degli interventi prima assoggettati all'aliquota ridotta del 10% in quanto rientranti tra le ristrutturazioni, sono ora assoggettate all'aliquota del 22%.

Considerando che la manutenzione del patrimonio immobiliare costituisce spesso uno tra i più rilevanti capitoli di spesa del bilancio per gli enti non commerciali e in particolare per gli enti ecclesiastici e che nella maggior parte dei casi l'IVA corrisposta ai fornitori di beni e servizi è indetraibile si comprende bene come questa situazione pesi in maniera significativa¹².

4. L'ALIQUTA RIDOTTA PER LE MANUTENZIONI ORDINARIE E STRAORDINARIE SUI FABBRICATI ABITATIVI

Le manutenzioni effettuate sugli immobili abitativi godono di un regime IVA agevolato in quanto scontano l'aliquota ridotta al 10% non soltanto nel caso degli interventi "pesanti" (restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia), ma anche con riferimento ai lavori edilizi meno impegnativi (manutenzione ordinaria e straordinaria).

Va precisato che l'agevolazione non riguarda solo le abitazioni in senso stretto e in alcuni casi non si applica all'intero costo della manutenzione.

La norma di riferimento¹³, infatti stabilisce che *«ferme restando le disposizioni più favorevoli [...] sono soggette all'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 10 per cento: [...] b) le prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 31, primo comma, lettere a), b), c) e d), della legge 5 agosto 1978, n. 457, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata. Con decreto del Ministro*

¹² Spesso, infatti, gli immobili oggetto degli interventi manutentivi sono utilizzati per le attività istituzionali che non hanno natura commerciale; in questo caso gli enti agiscono nella veste di consumatori finali senza possibilità quindi di "scaricare" l'IVA. Ma di frequente l'IVA è indetraibile anche quando gli interventi sono realizzati sui fabbricati utilizzati per le attività commerciali e ciò avviene principalmente per due motivi: perché l'ente ha deciso di non considerare "strumentale" il bene non inserendolo nell'inventario, né iscrivendolo nel registro dei beni ammortizzabili, lasciandolo quindi nella "sfera istituzionale", quella nella quale, ancora una volta, l'ente agisce come consumatore finale, oppure perché l'attività svolta è in regime di esenzione IVA – come sono spesso le attività tipicamente svolte dagli enti non commerciali (sanità, istruzione, assistenza) – e ci si trova pertanto in presenza di un coefficiente di indetraibilità molto alto, fino ad arrivare al 100%.

¹³ Si tratta dell'art. 7, c. 1, lett. b) della L. 488/1999, prima prorogato di anno in anno e da ultimo reso definitivo art. 2, c. 11, della L. 191/2009; la previsione non è stata inserita nel Decreto IVA.

delle finanze sono individuati i beni che costituiscono una parte significativa del valore delle forniture effettuate nell'ambito delle prestazioni di cui alla presente lettera, ai quali l'aliquota ridotta si applica fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione relativa all'intervento di recupero, al netto del valore dei predetti beni».

Per richiedere all'impresa appaltatrice o al prestatore d'opera l'applicazione dell'aliquota ridotta si veda il fac simile n. 2 a pag. 63

Particolarmente utili i chiarimenti offerti sull'argomento dall'Amministrazione finanziaria principalmente con la Circolare n. 247 del 29 dicembre 1999 e la Circolare n. 71 del 7 aprile 2000.

La disciplina è caratterizzata da tre fondamentali elementi:

- gli immobili interessati sono solo i fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata;
- le operazioni fatturabili con l'aliquota ridotta sono solo le prestazioni di servizi, con esclusione delle cessioni dei "beni significativi" identificati con il Decreto 29 dicembre 1999;
- gli interventi contemplati sono quelli di manutenzione ordinaria (lett. a), straordinaria (lett. b), di restauro e risanamento conservativo (lett. c) di ristrutturazione edilizia (lett. e).

A proposito delle tipologie di intervento previste dalla norma è opportuno ricordare che restano pienamente operanti le riduzioni di aliquota già previste dal Decreto IVA per gli interventi di grado superiore rispetto alle manutenzioni ordinarie e straordinarie (cioè i restauri, i risanamenti conservativi e le ristrutturazioni edilizie di cui abbiamo trattato sopra) e che la normativa che li riguarda è più favorevole in quanto:

- riguarda sempre il totale delle prestazioni di servizi, senza l'eccezione per i "beni significativi",
- si estende anche alle semplici cessioni di beni, escluse le materie prime e i semilavorati anche se acquistati direttamente.

4.1 I fabbricati a prevalente destinazione abitativa

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate nella Circolare n. 71/2000, rientrano nell'agevolazione i lavori effettuati:

- in tutte le «unità immobiliari classificate nelle categorie catastali da A1 ad A11, a eccezione di quelle appartenenti alla categoria catastale A10 [uffici e studi privati], a prescindere dal loro effettivo utilizzo»;
- negli immobili che costituiscono pertinenza degli immobili abitativi (ovvero quelli di categoria A, escluso A10), tenendo presente che «il beneficio compete anche se gli interventi di recupero hanno ad oggetto la sola pertinenza di unità ad uso abitativo ed anche nell'ipotesi in cui la stessa è

- situata in un edificio che non ha prevalente destinazione abitativa»;*
- *nelle parti comuni di fabbricati a prevalente destinazione abitativa, ovvero quelli «aventi più del cinquanta per cento della superficie sopra terra destinata ad uso abitativo privato»;*
 - *«negli edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso ai sensi dell'articolo 1 della legge 19 luglio 1961, n. 659, a condizione che costituiscano stabile residenza di collettività». Questa interpretazione di immobile destinato ad uso abitativo interessa gli enti non commerciali in modo particolare, dal momento che permette di includere tra gli immobili agevolati anche, ad esempio, «gli orfanatrofi, gli ospizi, i brefotrofi, i conventi». Infatti, ciò che rileva non è «la classificazione catastale, ma la circostanza oggettiva di essere destinati a costituire residenza stabile delle collettività che vi alloggiano». Si tenga però presente che «se l'edificio è destinato solo in parte a finalità abitative l'aliquota ridotta è applicabile agli interventi che interessano le parti comuni dell'edificio, sempreché la parte abitativa rappresenti più del cinquanta per cento della superficie e a quelli che vengono realizzati sulla sola parte abitativa». Va infine precisato che non per tutti gli immobili assimilati alle case di abitazione non di lusso vi è diritto all'agevolazione: vanno esclusi tutti quelli «privi del carattere di stabile residenza [...] quali scuole, caserme, ospedali».*

4.2 I beni significativi

Come anticipato sopra la norma prevede l'aliquota agevolata solo per le prestazioni di servizi e non anche per la cessione dei beni. Questa esclusione dal beneficio dell'aliquota ridotta è stata attenuata in sede applicativa e riguarda non qualsiasi bene, ma solo quelli di "maggior valore". Con il decreto del Ministro delle finanze del 29 dicembre 1999, sono stati infatti individuati i beni «costituenti parte significativa del valore delle forniture» (i cosiddetti "beni significativi"). Si tratta:

- degli ascensori e montacarichi;
- degli infissi esterni ed interni;
- delle caldaie;
- dei videocitofoni;
- delle apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria;
- dei sanitari e rubinetterie da bagno;
- degli impianti di sicurezza.

A tali beni l'aliquota agevolata si applica solo in parte; la norma prevede infatti che l'aliquota del 10% si applichi ai beni "significativi" «fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione relativa all'intervento di recupero, al netto del valore dei predetti beni».

In pratica qualora il valore del bene significativo sia superiore alla metà del corrispettivo pattuito per l'intervento di manutenzione, l'aliquota del 10% si applica solo al corrispettivo relativo alla prestazione aumentato della differenza tra il corrispettivo complessivo e il valore del bene significativo. La quota residua del bene significativo è soggetta ad IVA con applicazione dell'aliquota nella misura ordinaria (si veda l'esempio numerico riportato più avanti alla lettera e).

A proposito di beni significativi va tenuto presente che la Legge di bilancio per il 2018 contiene una norma di interpretazione autentica in forza della quale *«l'individuazione dei beni che costituiscono una parte significativa del valore delle forniture effettuate nell'ambito delle prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio e delle parti staccate si effettua in base all'autonomia funzionale delle parti rispetto al manufatto principale, come individuato nel citato decreto ministeriale»*; la norma inoltre stabilisce che *«come valore dei predetti beni deve essere assunto quello risultante dall'accordo contrattuale stipulato dalle parti contraenti, che deve tenere conto solo di tutti gli oneri che concorrono alla produzione dei beni stessi e, dunque, sia delle materie prime che della manodopera impiegata per la produzione degli stessi e che, comunque, non può essere inferiore al prezzo di acquisto dei beni stessi»*. Infine la disposizione prevede che *«La fattura emessa ai sensi dell'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, dal prestatore che realizza l'intervento di recupero agevolato deve indicare, oltre al servizio che costituisce l'oggetto della prestazione, anche i beni di valore significativo, individuati con il predetto decreto del Ministro delle finanze 29 dicembre 1999, che sono forniti nell'ambito dell'intervento stesso»* (art. 1, c. 19, L. 27.12.2017, n. 205).

In sintesi, la corretta interpretazione delle disposizioni in materia di beni significativi (che in buona parte conferma quanto già sostenuto dall'Agenzia delle entrate nella Circolare 71/E/2000) riguarda alcuni aspetti che vengono illustrati nella Circolare 15/E del 12 luglio 2018.

a) L'individuazione dei beni significativi.

I beni da considerare significativi sono presuntivamente definiti per legge (quelli individuati dal Decreto Ministeriale) e l'elenco deve considerarsi tassativo (sono solo quelli individuati), ma i termini utilizzati per indicarli devono essere intesi nel loro significato generico e non tecnico. Ciò significa, precisa la Circolare 15/E/2018 che *«sono classificabili come beni significativi anche quelli che hanno la medesima funzionalità di quelli espressamente menzionati nell'elenco»* anche se *«assumono una diversa denominazione (a titolo esemplificativo, la stufa a pellet utilizzata per ri-*

scaldare l'acqua per alimentare il sistema di riscaldamento e per produrre acqua sanitaria deve essere assimilata alla caldaia» e quindi da considerare bene significativo, ma non anche «la stufa a pellet utilizzata soltanto per il riscaldamento dell'ambiente».

b) La rilevanza delle parti staccate.

Per quanto riguarda le parti staccate dei beni significativi si pone il problema di stabilire se ad esse debba applicarsi o meno il regime dei beni significativi. Secondo l'Agenzia delle entrate il loro valore confluirà nel valore dei beni significativi solo nel caso in cui debbano essere considerate parte integrante nel bene significativo, mentre saranno assoggettate per intero all'aliquota ridotta se sono connotate da autonomia funzionale rispetto al bene significativo.

Inoltre se l'intervento manutentivo ha ad oggetto l'installazione o la sostituzione della componente staccata di un bene significativo già installato non occorre neppure verificare l'autonomia funzionale della parte staccata che usufruirà comunque dell'IVA al 10% in quanto in questo caso l'intervento non ha ad oggetto un bene significativo, ma solo una sua parte. La Circolare fa l'esempio della mera sostituzione del bruciatore della caldaia argomentando che *«sebbene il bruciatore (componente/parte staccata della caldaia), astrattamente considerato, non presenti un'autonomia funzionale rispetto alla caldaia, il valore dello stesso confluisce indistintamente nel valore della prestazione di servizi, cioè, in quanto nell'ambito dell'intervento non viene fornito il bene significativo (i.e. la caldaia), bensì esclusivamente una componente dello stesso».*

c) Casi particolari.

Applicando il criterio indicato dalla norma di interpretazione autentica la Circolare chiarisce il regime applicabile ad alcune parti collegabili alla tipologia di beni significativi costituita dagli infissi interni ed esterni, cioè: tapparelle, scuri e veneziane; zanzariere; inferriate e grate di sicurezza.

Circa le tapparelle e gli analoghi sistemi oscuranti (scuri e veneziane) *«si ritiene che le stesse siano funzionalmente autonome rispetto agli infissi»* e, di conseguenza non subiscono il regime dei beni significativi a condizione, però, che non siano *«strutturalmente integrate negli infissi»*; in questo caso, infatti, il valore degli infissi (bene significativo) comprende anche quello delle tapparelle.

Analogo ragionamento viene seguito con riferimento alle zanzariere, il cui regime dipende dalla loro autonomia o integrazione agli infissi.

Diverso, invece, il caso delle inferriate e delle grate di sicurezza che, non essendo riconducibili – neppure sotto il profilo funzionale – ad alcuna

delle categorie di beni significativi, concorrono alla formazione della base imponibile a cui è applicabile l'aliquota IVA del 10%.

d) Il valore dei beni significativi.

Rifacendosi alla Relazione illustrativa alla norma di interpretazione autentica la Circolare stabilisce che per calcolare il valore del bene significativo ceduto nell'ambito della prestazione: se il bene è prodotto dal soggetto che esegue le manutenzioni occorre fare riferimento al costo di produzione del bene (per la determinazione del quale assumono rilevanza, oltre ai costi direttamente imputabili anche i costi indiretti ma ne sono esclusi quelli generali, amministrativi e di distribuzione dei prodotti); se, invece, il fornitore acquista il bene da terzi occorre considerare il costo sostenuto senza il margine aggiunto nella cessione al committente. In altre parole, ciò che rileva «è solo il costo "originario" del bene significativo, sia esso di produzione ovvero di acquisizione presso terzi».

e) Modalità di fatturazione in presenza di beni significativi.

Nelle fatture relative a interventi nell'ambito dei quali sono forniti beni significativi, al fine di evidenziare la corretta applicazione dell'IVA agevolata, occorre indicare puntualmente - oltre al corrispettivo complessivo dell'operazione, comprensivo del valore dei beni significativi forniti - anche il valore dei beni medesimi.

La necessità di questa distinta esposizione dipende dal fatto che la prestazione di servizi e la fornitura di beni significativi sono suscettibili, almeno astrattamente, di essere assoggettati a IVA con aliquote differenti. Infatti, come ricordato sopra, se il valore del bene significativo supera la metà del corrispettivo complessivo concordato per l'intervento di recupero, l'aliquota del 10% si applica solo al corrispettivo relativo alla prestazione sommato alla differenza tra il corrispettivo complessivo e il valore del bene significativo, mentre la residua del bene significativo sconta l'IVA del 22%. Proviamo a chiarire il meccanismo ricorrendo all'esempio numerico riportato dalla Circolare.

Si ipotizzi un intervento di manutenzione che comprenda anche la fornitura con posa in opera di un bene significativo prodotto dallo stesso prestatore, il cui valore sia superiore alla metà del corrispettivo pattuito per l'intervento agevolato. In particolare, il corrispettivo complessivo pattuito per la realizzazione dell'intervento è pari a 1.800 euro, così suddiviso:

- il valore del bene significativo è di 1.000 euro,
- il valore della manodopera è di 600 euro
- il margine aggiunto dal prestatore è di 200 euro.

Il prestatore dovrà indicare separatamente in fattura, oltre alla descrizione

ne dell'intervento agevolato, il valore del servizio oggetto della prestazione comprensivo del margine aggiunto al costo del bene significativo (nell'esempio pari a 800 euro) e il valore del bene significativo (1.000 euro) e applicare l'imposta come segue:

- con aliquota nella misura del 10% sull'importo di 1.600 euro, di cui 800 euro per la manodopera e il margine aggiunto e 800 euro per il bene significativo impiegato (pari alla differenza tra il corrispettivo complessivo di 1.800 euro e il valore del bene significativo pari 1.000 euro);
- con aliquota nella misura del 22% sull'importo di 200 euro (corrispondente alla eccedenza di valore del bene significativo).

L'Agenzia delle entrate ricorda inoltre che, *«per verificare la corretta determinazione della base imponibile cui applicare l'aliquota agevolata, i dati richiesti dalla norma di interpretazione autentica devono essere puntualmente indicati nella fattura anche qualora dal calcolo suddetto risulti che l'intero valore del bene significativo possa essere assoggettato ad IVA con applicazione dell'aliquota nella misura del 10 per cento (vale a dire anche qualora il valore del bene non sia superiore alla metà del valore dell'intervento agevolato)»*.

Analogamente, nel caso di intervento di recupero complesso avente ad oggetto una pluralità di opere/servizi tra le quali sono comprese la fornitura e l'installazione di beni significativi, a fronte del quale il committente si obblighi a pagare un unico corrispettivo riferito all'opera nel suo complesso (comprensivo sia del valore della prestazione di servizi sia del valore del bene significativo), *«in applicazione del modus operandi previsto dalla norma di interpretazione autentica, il fornitore/prestatore deve, in ogni caso, evidenziare separatamente in fattura il corrispettivo relativo all'intervento di recupero ed il valore imputabile ai beni significativi forniti nell'ambito dell'intervento (distintamente, vale a dire il valore di ciascun bene significativo o indistintamente, indicando il valore complessivo dei beni significativi forniti)»*. In questi casi, come era stato già chiarito con la Circolare del 17 maggio 2000, n. 98/E, l'intervento di manutenzione deve essere considerato in maniera unitaria anche al fine di individuare il limite di valore entro il quale i beni significativi possono essere assoggettati a IVA con applicazione dell'aliquota ridotta.

Ad esempio nel caso di una manutenzione straordinaria che comprende la realizzazione di servizi igienici, la sostituzione di infissi esterni e l'installazione di una caldaia e supponendo che i beni significativi (sanitari, infissi e caldaia) assumano valore superiore al 50% di quello dell'intero intervento, ai fini dell'individuazione della quota parte della base imponibile soggetta ad aliquota del 22% e della quota soggetta ad aliquota del 10%, si deve tener conto del corrispettivo pattuito per la realizza-

zione dell'intervento di manutenzione straordinaria nel suo complesso (comprensivo di tutte le opere/prestazioni di servizi necessarie per la sua realizzazione) e del valore dei beni significativi (determinato come costo "originario" nel senso illustrato sopra).

4.3 I contratti di manutenzione

La Circolare n. 71/2000 ha precisato che l'aliquota ridotta riguarda anche i canoni annui relativi ai contratti di manutenzione obbligatoria degli ascensori e degli impianti di riscaldamento, consistenti in verifiche periodiche e nel ripristino della funzionalità, compresa la sostituzione delle parti di ricambio (ad es. porte, pannelli, serrature, funi, ecc.) in caso di usura. Qualora, però, i contratti di manutenzione prevedano anche altre prestazioni (per es. la copertura assicurativa della responsabilità civile), l'agevolazione potrà essere applicata solo se è possibile distinguere i corrispettivi, ovvero se l'oggetto del contratto non sia costituito da una prestazione complessa a fronte di un corrispettivo unitario.

4.4 Le prestazioni professionali

L'aliquota IVA agevolata non si applica alle parcelle dei professionisti (geometri, architetti, ingegneri, ecc.). Sul punto si veda la Circolare 71: *«le prestazioni rese da professionisti (ingegneri, geometri, architetti, eccetera), anche se inerenti agli interventi di recupero edilizio, restano assoggettate all'aliquota ordinaria del 20 per cento [oggi 22%]»*.

4.5 La fornitura di beni

Anche se la norma intende agevolare le prestazioni di servizi e non le cessioni di beni, dal momento che non è richiesta una specifica forma di contratto, rientrano nell'ambito dell'aliquota IVA ridotta, non solo le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto, ma anche quelle derivanti da contratti d'opera o altri accordi negoziali. Ne consegue, come conferma la Circolare n. 71, che rientra nella disposizione *«l'ipotesi in cui l'intervento di recupero si realizzi mediante cessione con posa in opera di un bene, poiché l'apporto della manodopera assume un particolare rilievo ai fini della qualificazione dell'operazione»*.

5. ALIQUOTA IVA DEL 4% PER L'ABBATTIMENTO DELLE BARRIERE ARCHITETTONICHE

Per gli interventi finalizzati all'eliminazione delle barriere architettoniche esistenti, effettuate su qualunque tipo di immobile, il Decreto IVA prevede l'aliquota agevolata al 4%; la Tabella A, parte II, n. 41-ter indica infatti l'aliquota ridotta per «*le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione delle opere direttamente finalizzate al superamento o alla eliminazione delle barriere architettoniche*».

A differenza di quanto previsto per gli interventi di restauro e di risanamento conservativo, non vi è una norma agevolativa che riguardi le cessioni di beni; di conseguenza per usufruire della riduzione di aliquota occorre necessariamente stipulare un contratto di appalto o d'opera. Circa la tipologia di lavori in riferimento ai quali è possibile usufruire dell'aliquota ridotta, la Circolare del Ministero delle finanze del 2 marzo 1994, n. 1/E, ha precisato che l'agevolazione spetta anche se i lavori consistono in interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria, purché direttamente finalizzati al superamento o all'eliminazione delle barriere architettoniche.

Con la successiva Circolare n. 57/E del 24 febbraio 1998, il Ministero ha offerto alcune precisazioni circa questi interventi: «*trattasi di opere che possono essere realizzate sia sulle parti comuni che sulle unità immobiliari e si riferiscono a diverse categorie di lavori: la sostituzione di finiture (pavimenti, porte, infissi esterni, terminali degli impianti), il rifacimento o l'adeguamento di impianti tecnologici (servizi igienici, impianti elettrici, citofonici, impianti di ascensori), gli interventi di natura edilizia più rilevante, quali il rifacimento di scale ed ascensori, l'inserimento di rampe interne ed esterne agli edifici e di servoscala o piattaforme elevatrici. In linea generale le opere finalizzate all'eliminazione delle barriere architettoniche sono inseribili nella manutenzione straordinaria*».

Quando gli interventi di abbattimento delle barriere architettoniche sono realizzati nell'ambito di lavori più ampi, è necessario che nel contratto di appalto siano discriminati i corrispettivi relativi ai diversi interventi e che vengano distintamente fatturati.

Va infine precisato che l'agevolazione può essere invocata solo per l'abbattimento di barriere architettoniche in edifici già esistenti e non anche in relazione a nuove costruzioni. A tale proposito, la Direzione regionale delle entrate Lombardia nella nota n. 29093/96 precisa che «*con riferimento al tenore letterale della norma, si deve osservare che per potersi parlare di superamento (o di eliminazione) delle barriere architettoniche è necessario evidentemente che tali barriere preesistano agli interventi di adeguamento*».

Per richiedere all'impresa appaltatrice o al prestatore d'opera l'applicazione dell'aliquota ridotta si veda il fac simile n. 3 a pag. 64.

1. Per la ditta appaltatrice dei lavori di restauro, risanamento conservativo e/o ristrutturazione edilizia

Spettabile ...
Sede ...

Oggetto: Richiesta di applicazione dell'aliquota IVA ridotta

Il/la sig./sig.a sottoscritto/a ... nato/a a ... il ... nella Sua qualità di legale rappresentante di ... con sede in ... (prov. ...) – via ... n. ..., C.F. n. ...

dichiara

sotto la propria esclusiva responsabilità, che l'intervento edilizio consistente nel ... [*restauro e risanamento conservativo oppure ristrutturazione edilizia*] concernente l'immobile sito nel comune di ..., in via ... rientra nella previsione di cui alla Tabella A, Parte III, n. 127-terdecises e 127-quaterdecises, allegata al D.P.R. 633/1972 e, pertanto,

chiede

l'applicazione dell'aliquota del 10% nei limiti ivi previsti dalla normativa.

Il sottoscritto si impegna a comunicare tempestivamente ogni eventuale fatto o circostanza, che faccia venir meno il diritto alla sopra indicata agevolazione, al fine di consentirVi l'emissione della fattura integrativa per la differenza di aliquota, secondo quanto previsto dall'articolo 26, c. 1 del D.P.R. 633/1972.

Luogo e data ...

Firma ...

1.1 Per il venditore dei beni finiti da destinare all'intervento di restauro, risanamento conservativo e/o ristrutturazione edilizia

Spettabile ...

Sede ...

Oggetto: Richiesta di applicazione dell'aliquota IVA ridotta

Il/la sig./sig.a sottoscritto/a ... nato/a a ... il ... nella Sua qualità di legale rappresentante di ... con sede in ... (prov. ...) – via ... n. ..., C.F. n. ...

dichiara

sotto la propria esclusiva responsabilità, che i beni finiti oggetto della presente compravendita riguardano un intervento edilizio consistente nel ... *[restauro e risanamento conservativo oppure ristrutturazione edilizia]* concernente l'immobile sito nel comune di ..., in via ..., intervento che rientra tra le opere agevolate di cui al D.P.R. 633/1972 e, pertanto,

chiede

l'applicazione dell'aliquota del 10% ai sensi della disposizione contenuta nella Tabella A, Parte III, n. 127-terdecises, allegata al D.P.R. 633/1972.

Luogo e data ...

Firma ...

2. Per la ditta appaltatrice dei lavori di manutenzione ordinaria e/o straordinaria effettuati su abitazioni o fabbricati abitativi

Spettabile ...
Sede ...

Oggetto: Richiesta di applicazione dell'aliquota IVA ridotta

Il/la sig./sig.a sottoscritto/a ... nato/a a ... il ... nella Sua qualità di legale rappresentante di ... con sede in ... (prov. ...) – via ... n. ..., C.F. n. ...

dichiara

sotto la propria esclusiva responsabilità, che l'intervento edilizio concernente l'immobile sito nel Comune di ..., in via ... rientra nella previsione di cui all'art. 7, c. 1, lett. b) della legge 488/1999 come prorogato dall'art. 2, c. 11 della legge 191/2009, e, pertanto

chiede

l'applicazione dell'aliquota del 10% nei limiti ivi previsti.

Il sottoscritto si impegna a comunicare tempestivamente ogni eventuale fatto o circostanza, che faccia venir meno il diritto alla sopra indicata agevolazione, al fine di consentirVi l'emissione della fattura integrativa per la differenza di aliquota secondo quanto previsto dall'articolo 26, c. 1 del D.P.R. 633/1972.

Luogo e data ...

Firma ...

3. Per la ditta appaltatrice dei lavori di superamento o eliminazione delle barriere architettoniche

Spettabile ...

Sede ...

Oggetto: Richiesta di applicazione dell'aliquota IVA ridotta

Il/la sig./sig.a sottoscritto/a ... nato/a a ... il ... nella Sua qualità di legale rappresentante di ... con sede in ... (prov. ...) – via ... n. ..., C.F. n. ...

dichiara

sotto la propria esclusiva responsabilità, che l'intervento edilizio di ... [*superamento o eliminazione*] delle barriere architettoniche concernente l'immobile sito nel comune di ..., in via ... rientra nella previsione di cui alla Tabella A, Parte II, n. 41-ter del D.P.R. 633/1972 e, pertanto,

chiede

l'applicazione dell'aliquota del 4% nei limiti ivi previsti.

Il sottoscritto si impegna a comunicare tempestivamente ogni eventuale fatto o circostanza, che faccia venir meno il diritto alla sopra indicata agevolazione, al fine di consentirVi l'emissione della fattura integrativa per la differenza di aliquota secondo quanto previsto dall'articolo 26, c. 1 del D.P.R. 633/1972.

Luogo e data ...

Firma ...

LO SMART WORKING E IL SUO UTILIZZO AL TEMPO DEL COVID-19

Lo *smart working*, altrimenti detto lavoro agile, è stato introdotto nel nostro ordinamento da una legge del 2017¹: costituisce una diversa modalità di gestione del rapporto di lavoro subordinato e consente di svolgere la prestazione lavorativa in parte all'interno dei locali aziendali e in parte all'esterno, senza una postazione fissa.

Al centro della fattispecie c'è un accordo scritto, tra lavoratore e datore di lavoro, diverso e distinto rispetto al contratto di lavoro vero e proprio, che ha lo scopo di definire le modalità della prestazione lavorativa fuori dai locali aziendali: può essere stipulato a tempo determinato o indeterminato, sia contestualmente all'atto di assunzione, che in un momento successivo.

1. VALUTAZIONI IN AZIENDA

Al fine di avviare lo *smart working* all'interno di un luogo di lavoro, è opportuno procedere con una serie di valutazioni prodromiche:

- 1) analisi della struttura organizzativa, al fine di verificare la fattibilità del lavoro agile, i costi gestionali e organizzativi, la condivisione con il *management* e le esigenze dei lavoratori (fondamentale è, senz'altro, un sondaggio tra i dipendenti, per valutare la loro disponibilità e le esigenze personali e familiari);
- 2) mappatura delle attività svolte in azienda e individuazione delle attività "esternalizzabili" attraverso il lavoro agile (è evidente che non tutte le funzioni, le mansioni e i servizi prestati possono essere svolti in luoghi esterni all'azienda stessa);
- 3) valutazione dei progetti che possono essere realizzati in modalità *smart*

¹ Legge 22 maggio 2017 n. 81, artt. 18 e seguenti.

working e degli obiettivi raggiungibili (come noto, lo *smart* funziona in modo diverso rispetto al telelavoro, non è legato al *badge*, alle ore di lavoro, ma appunto a “progetti” o servizi che possono essere realizzati anche da casa, con un semplice pc o uno *smartphone*);

- 4) creazione di un regolamento aziendale, che individui le principali caratteristiche del lavoro agile (non è obbligatorio, ma senz'altro opportuno, a tutela di entrambe le parti, cioè datore di lavoro e lavoratore);
- 5) sottoscrizione di un accordo individuale (documento che non è necessario sottoscrivere per gli *smart* avviati in questi mesi, grazie alla procedura semplificata prevista dalla normativa emergenziale);
- 6) avvio della fase sperimentale, che potrebbe durare qualche mese;
- 7) monitoraggio della suddetta fase e valutazione degli obiettivi raggiunti, al fine di intervenire, laddove necessario, con modifiche o integrazioni.

2. VANTAGGI DELLO SMART WORKING

Proviamo, innanzitutto, a valutare quali siano i vantaggi del lavoro agile.

Indubbiamente la possibilità di lavorare da casa, o comunque non necessariamente in azienda, garantisce una notevole elasticità nella gestione del lavoro rispetto alle varie esigenze extralavorative, soprattutto familiari, “recuperando” anche il tempo dedicato agli spostamenti casa-lavoro e viceversa, che spesso consistono in ore di viaggio ogni giorno, soprattutto per coloro che abitano lontano dall'azienda.

Di contro, i rischi da non sottovalutare sono una eccessiva sovrapposizione dei tempi di vita e lavoro, con incremento del tempo dedicato al lavoro, ed eccessiva estraniamento dall'ambiente lavorativo, che implica anche la perdita delle relazioni interpersonali: va sempre mantenuto quel “senso di appartenenza” prezioso per ciascun lavoratore, anche al fine di arginare il rischio di asocialità.

Proprio al fine di scongiurare questi rischi, il Legislatore ha previsto alcune regole precise fra cui il diritto alla disconnessione (cioè individuazione di una fascia oraria nella quale il lavoratore non deve essere connesso con i propri strumenti di lavoro) e il necessario svolgimento di parte dell'attività nei locali aziendali.

- Dal punto di vista del datore di lavoro, invece, lo *smart working* può:
- ridurre lo stress dei dipendenti, spesso causato dalla sommatoria di tanti impegni lavorativi e familiari in capo ai soggetti, migliorando dunque la qualità del lavoro;
 - aumentare il senso di responsabilità in capo ai lavoratori che, percepen-

do maggior fiducia da parte del datore di lavoro, sono motivati a produrre di più e meglio;

- favorire la riduzione di alcuni costi fissi (avendo meno personale in sede, ovviamente sono più contenuti i costi per energia elettrica, riscaldamento, ecc.).

La possibilità di “conciliare” il lavoro e la vita privata consente di dedicare più tempo alla propria famiglia: la cura dei figli innanzitutto, ma anche degli anziani, che spesso risulta assai faticosa. Non è sicuramente solo un vantaggio per le “quote rosa”, anche se forse la maggior parte di coloro che chiedono di operare in *smart working* sono lavoratrici mamme: la realtà di questi ultimi anni ci porta ad analizzare il tema della “conciliazione” unitamente a quello della “condivisione dei ruoli familiari”, per cui sempre più frequentemente protagonisti sono anche i padri lavoratori, che si occupano della gestione familiare e dei figli.

3. DISCIPLINA

L'accordo, dunque, è il cuore dello *smart working* e deve prevedere:

- la modalità di svolgimento della prestazione lavorativa, che può essere resa senza precisi vincoli di luogo e di orario, purché entro i limiti di durata massima dell'orario di lavoro quotidiano/settimanale, e può essere organizzata per fasi, cicli e obiettivi;
- i criteri di esercizio del potere direttivo da parte del datore di lavoro;
- le regole di utilizzo degli strumenti di lavoro da parte del dipendente, quali ad esempio computer portatile o *smartphone* (si tenga presente che il datore di lavoro è responsabile della sicurezza e del buon funzionamento degli strumenti tecnologici eventualmente assegnati al lavoratore);
- i tempi di riposo del lavoratore;
- le misure tecniche e organizzative necessarie ad assicurare la disconnessione dalle strumentazioni di lavoro.

Giova precisare che, ad avviso di chi scrive, la possibilità che l'accordo individuale disciplini anche le «*forme di esercizio del potere direttivo del datore di lavoro*» non rende certo consensuale l'esercizio del potere direttivo stesso, ma più semplicemente attribuisce all'autonomia delle parti la definizione delle modalità con le quali le direttive del datore di lavoro vengono impartite al lavoratore durante la parte della prestazione resa in lavoro agile, assistendo dunque a una inedita corresponsabilizzazione del soggetto che versa abitualmente in uno stato di soggezione, cioè il lavoratore subordinato.

L'accordo è soggetto a uno specifico obbligo di comunicazione ex articolo 23 della legge citata: dal 15 novembre 2017 sul sito del Ministero del lavoro è disponibile un modulo da compilare *on line* che consente ai datori di lavoro di comunicare l'avvenuta sottoscrizione dell'accordo². Nell'invio dell'accordo vanno sempre precisati: i dati del datore di lavoro, i dati del lavoratore, la tipologia di lavoro agile (determinato o indeterminato) e la sua durata.

Uno dei primi accordi pilota sottoscritti dai sindacati³ ha precisato che *«il lavoratore potrà, dotato degli appositi strumenti di lavoro (un personal computer portatile aziendale e smartphone) svolgere fino all'80% del proprio lavoro fuori dalla propria sede di lavoro, riuscendo così a conciliare ampiamente la propria attività professionale con quella privata. La fascia di disconnessione è stata definita dalle ore 20 alle ore 8.30»*.

Hanno carattere prioritario le richieste di lavoro agile presentate dalle lavoratrici nei tre anni successivi alla conclusione del periodo di congedo di maternità (art. 16 D.Lgs. 151/2001) e dai lavoratori con figli in condizioni di disabilità (art. 3 comma 3, legge 104/1992).

Certamente la decisione di avvalersi dello *smart working* non deve mai penalizzare il lavoratore, al quale vanno sempre garantiti: un trattamento economico e normativo non inferiore a quello previsto dal contratto collettivo nazionale, territoriale o aziendale, applicato ai lavoratori che svolgono medesime mansioni all'interno dell'azienda; il diritto all'apprendimento periodico con certificazione delle relative competenze; la possibilità di beneficiare degli incentivi di carattere fiscale e contributivo.

Inoltre, il dipendente in *smart* ha sempre diritto alla tutela contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali connessi alla prestazione lavorativa resa all'esterno dei locali aziendali (la normativa emergenziale consente di adempiere con una semplice mail informativa)⁴.

Le parti possono sempre recedere dall'accordo stipulato. Qualora l'accordo sia a tempo indeterminato, occorre un preavviso di 30 giorni (90 qualora il datore di lavoro intenda recedere da un accordo stipulato con un lavoratore disabile). In presenza di un "giustificato motivo", invece, è possi-

² Circolare INAIL n. 48 del 2 novembre 2017.

³ FCA 12 marzo 2018.

⁴ Art. 22 Legge n. 81/2017: *«Il datore di lavoro garantisce la salute e la sicurezza del lavoratore che svolge la prestazione in modalità di lavoro agile e a tal fine consegna al lavoratore e al rappresentante dei lavoratori per la sicurezza, con cadenza almeno annuale, un'informativa scritta nella quale sono individuati i rischi generali e i rischi specifici connessi alla particolare modalità di esecuzione del rapporto di lavoro. Il lavoratore è tenuto a cooperare all'attuazione delle misure di prevenzione predisposte dal datore di lavoro per fronteggiare i rischi connessi all'esecuzione della prestazione all'esterno dei locali aziendali»*.

bile recedere liberamente senza rispettare il termine di scadenza nel caso di un tempo determinato e senza rispettare il termine di preavviso nel caso di un tempo indeterminato.

Circa la forma da adottare, nulla viene precisato, ma è sempre preferibile quella scritta.

Una precisazione circa l'erogazione dei buoni pasto: fatta salva la possibilità di un accordo aziendale che stabilisca diversamente, si ritiene che non sussista un diritto in capo ai lavoratori a percepire i *tickets* durante lo *smart working*, in considerazione del fatto che gli stessi non sono un elemento della retribuzione, ma un'agevolazione di carattere assistenziale collegata al rapporto di lavoro. Presupposto dei buoni pasto è la consumazione del pranzo secondo l'organizzazione oraria imposta dal datore di lavoro, al di fuori dell'orario di servizio. Nel momento in cui il dipendente svolge la prestazione in modalità agile, con libertà di organizzare la stessa anche dal punto di vista temporale, il presupposto viene meno. La stessa Cassazione⁵ ha precisato che «*i buoni pasto sono erogabili a condizione che il lavoratore effettui la pausa pranzo, avendo come finalità quella di conciliare, nell'ambito dell'organizzazione del lavoro, le esigenze del servizio con le esigenze quotidiane del lavoratore stesso, al quale viene consentita, se non è previsto un servizio mensa, la fruizione del pasto, con assunzione dei relativi costi da parte del datore di lavoro*».

4. UTILIZZO DELLO SMART WORKING PER LE ASSENZE DEL LAVORATORE AL TEMPO DEL COVID-19

A causa dell'emergenza sanitaria in corso, i lavoratori si sono spesso trovati nella condizione di doversi assentare dal luogo di lavoro e, in alcuni casi, il lavoro agile è diventato una valida alternativa rispetto ad altri strumenti, quali la malattia, i congedi straordinari, le ferie e i permessi retribuiti.

Elenchiamo qui di seguito le principali fattispecie:

- 1) quarantena volontaria del lavoratore, qualora sia stato in contatto con un caso *Covid-19* positivo e ritenga opportuno evitare contatti con i colleghi;
- 2) quarantena sanitaria, con provvedimento ASL, per il periodo indicato dal provvedimento stesso, in alternativa alla malattia (laddove possibile, in base alle condizioni di salute);
- 3) quarantena del figlio minore di anni 16, imposto da un provvedimento ASL per contatto diretto con un *Covid-19* positivo a scuola oppure in strutture sportive, per il periodo indicato nel provvedimento stesso;

⁵ Cassazione Civile 14 luglio 2016 n. 14388.

- 4) didattica a distanza del figlio minore di anni 16⁶;
- 5) figli disabili⁷, a condizione che nel nucleo familiare non vi sia altro genitore non lavoratore;
- 6) lavoratori fragili⁸, cioè disabili gravi, lavoratori immunodepressi o con rischi derivanti da patologie oncologiche o terapie salvavita.

5. PROCEDURA SEMPLIFICATA AL TEMPO DEL COVID -19

La normativa emergenziale ha introdotto la c.d. procedura semplifica-

⁶ Art. 21 bis decreto legge 14 agosto 2020 n. 104: «Un genitore lavoratore dipendente può svolgere la prestazione di lavoro in modalità agile per tutto o parte del periodo corrispondente alla durata della quarantena del figlio convivente, minore di anni sedici, disposta dal dipartimento di prevenzione della azienda sanitaria locale (ASL) territorialmente competente a seguito di contatto verificatosi all'interno del plesso scolastico, nonché nell'ambito dello svolgimento di attività sportive di base, attività motoria in strutture quali palestre, piscine, centri sportivi, circoli sportivi, sia pubblici che privati, nonché nel caso in cui sia stata disposta la sospensione dell'attività didattica in presenza del figlio convivente minore di anni sedici. È altresì possibile svolgere la prestazione di lavoro agile se il contatto si è verificato all'interno di strutture regolarmente frequentate per seguire lezioni musicali e linguistiche. Nelle sole ipotesi in cui la prestazione lavorativa non possa essere svolta in modalità agile e comunque in alternativa alla misura di cui ai commi 1 e 2, uno dei genitori, alternativamente all'altro, può astenersi dal lavoro per tutto o parte del periodo corrispondente alla durata della quarantena del figlio, minore di anni quattordici, disposta dal dipartimento di prevenzione della ASL territorialmente competente a seguito di contatto verificatosi all'interno del plesso scolastico, nonché nel caso in cui sia stata disposta la sospensione dell'attività didattica in presenza del figlio convivente minore di anni quattordici. In caso di figli di età compresa fra 14 e 16 anni, i genitori hanno diritto di astenersi dal lavoro senza corresponsione di retribuzione o indennità né riconoscimento di contribuzione figurativa, con divieto di licenziamento e diritto alla conservazione del posto di lavoro. Per i periodi di congedo fruiti ai sensi del comma 3 è riconosciuta, in luogo della retribuzione e ai sensi del comma 7, un'indennità pari al 50 per cento della retribuzione stessa, calcolata secondo quanto previsto dall'articolo 23 del testo unico delle disposizioni legislative in materia di tutela e sostegno della maternità e della paternità, di cui al decreto legislativo 26 marzo 2001, n. 151, a eccezione del comma 2 del medesimo articolo 23. I suddetti periodi sono coperti da contribuzione figurativa. Per i giorni in cui un genitore fruito di una delle misure di cui ai commi 1, 2 o 3, o svolge anche ad altro titolo l'attività di lavoro in modalità agile o comunque non svolge alcuna attività lavorativa, l'altro genitore non può chiedere di fruito di alcuna delle predette misure, salvo che non sia genitore anche di altri figli minori di anni quattordici avuti da altri soggetti che non stiano fruendo di una delle misure di cui ai commi 1, 2 o 3».

⁷ Art. 21 ter, legge 126/2020, sino al 30 giugno 2021.

⁸ Art. 26 comma 2 bis, decreto legge n.18/2020.

ta, che sostanzialmente ha permesso di ricorrere al lavoro agile senza la sottoscrizione dell' accordo individuale.

Grazie a detta procedura, è stato dunque possibile:

- attivare lo *smart working* in assenza dell'accordo scritto, dunque con una semplice comunicazione al lavoratore;
- adempiere anche telematicamente all'obbligo informativo in materia di sicurezza sul lavoro.

Il recente Decreto Riaperture, decreto legge n. 52/2021, convertito con la legge n. 87 del 17 giugno 2021, all'articolo 11 (allegato 2, numero 24), ha prorogato sino al 31 dicembre 2021 la possibilità di ricorrere allo *smart working* semplificato per i datori di lavoro del settore privato.

Pertanto, sino alla fine del 2021, i datori di lavoro privati potranno:

- applicare la modalità di lavoro agile in assenza degli accordi individuali con i lavoratori;
- assolvere, come già precisato, in via telematica gli obblighi di informativa in materia di sicurezza sui luoghi di lavoro;
- ricorrere alla procedura semplificata, comunicando al Ministero del lavoro in via telematica i nominativi dei lavoratori e la data di cessazione della prestazione di lavoro resa in modalità agile.

In conclusione, dunque, il lavoro agile è una modalità di esecuzione del rapporto di lavoro subordinato, stabilita mediante accordo tra le parti; non vengono meno né il tipo contrattuale, né il potere direttivo unidirezionale del datore, pur ridefinito dall'accordo stesso, in un'ottica di valorizzazione dell'autonomia negoziale del lavoratore.

Il patto di *smart working* assume rilevanza per la sua natura additiva-modificativa: il lavoratore subordinato ha due modalità esecutive per svolgere il proprio lavoro, una "classica", nel rispetto di precisi vicoli di orario e luogo, e una "agile", fuori dai locali aziendali, senza postazione fissa e senza precisi vincoli di luogo e orario, ricordando sempre che l'adesione al lavoro agile è su base volontaria e non può essere imposta.

In prospettiva, parrebbe dunque delinearsi una nuova organizzazione del lavoro subordinato, volta a stimolare l'autonomia e la responsabilità dei lavoratori e favorire, al contempo, la conciliazione fra lavoro e vita privata.

IL LICENZIAMENTO INDIVIDUALE

Il licenziamento individuale è un atto unilaterale recettizio, con il quale il datore di lavoro comunica al lavoratore la propria volontà di recedere dal rapporto di lavoro.

Trattasi di un atto che richiede la forma scritta e il rispetto di un termine di preavviso, salvo il caso in cui si verifichi una causa che non consenta la prosecuzione nemmeno provvisoria del rapporto di lavoro¹.

Ciascuno dei contraenti, come noto, può recedere dal contratto di lavoro a tempo indeterminato, dando generalmente all'altra parte il preavviso o, in mancanza, corrispondendo l'indennità sostitutiva di preavviso².

1. CAUSE OGGETTIVE E SOGGETTIVE

Le cause sottese a un licenziamento possono essere:

- oggettive, dunque connesse a esigenze produttive oppure organizzative dell'azienda;
- soggettive, cioè legate alla condotta del dipendente.

¹ Art. 2119 codice civile «Ciascuno dei contraenti può recedere dal contratto prima della scadenza del termine, se il contratto è a tempo determinato, o senza preavviso, se il contratto è a tempo indeterminato, qualora si verifichi una causa che non consenta la prosecuzione, anche provvisoria, del rapporto [2244]. Se il contratto è a tempo indeterminato, al prestatore di lavoro che recede per giusta causa compete l'indennità indicata nel secondo comma dell'articolo precedente».

² Art. 2118 codice civile: «Ciascuno dei contraenti può recedere dal contratto prima della scadenza del termine, se il contratto è a tempo determinato, o senza preavviso, se il contratto è a tempo indeterminato, qualora si verifichi una causa che non consenta la prosecuzione, anche provvisoria, del rapporto [2244]. Se il contratto è a tempo indeterminato, al prestatore di lavoro che recede per giusta causa compete l'indennità indicata nel secondo comma dell'articolo precedente».

Queste ultime si distinguono in:

- giusta causa, qualora si verifichi un comportamento del lavoratore talmente grave che autorizzi il datore di lavoro a licenziarlo "in tronco", senza dunque alcun obbligo di preavviso (ad es. il dipendente che venga sorpreso a rubare);
- giustificato motivo soggettivo, nel caso si ravvisi un notevole inadempimento degli obblighi contrattuali da parte del lavoratore, che tuttavia consenta la prosecuzione del rapporto di lavoro sino al termine del preavviso.

Quanto alla cause oggettive – GMO (giustificato motivo oggettivo) – invece, occorre fare riferimento all'articolo 3, secondo periodo, della legge 604/1966, che distingue tra³:

- attività produttiva,
- organizzazione del lavoro,
- regolare funzionamento dell'organizzazione del lavoro.

L'individuazione del motivo oggettivo che giustifica il licenziamento è senz'altro rimesso alla valutazione del datore di lavoro, senza che il giudice eventualmente adito possa sindacare circa la scelta dei criteri di gestione dell'impresa, in ossequio a quanto statuito dalla nostra Costituzione all'articolo 41.

L'onere della prova circa la sussistenza del giustificato motivo oggettivo e l'impossibilità di ricollocare il dipendente grava interamente sul datore di lavoro, pertanto l'Autorità giudiziaria deve limitarsi ad accertare l'effettiva sussistenza delle motivazioni, non potendo entrare nel merito delle scelte imprenditoriali.

I presupposti di legittimità del licenziamento per giustificato motivo oggettivo sono essenzialmente tre:

- 1) veridicità e obbiettività dei motivi addotti dal datore di lavoro, che devono riguardare uno degli elementi di cui all'articolo 3 prima citato;
- 2) sussistenza ed effettività del nesso causale tra i motivi addotti e la soppressione di quello specifico posto di lavoro;
- 3) impossibilità del reimpiego del lavoratore in mansioni diverse all'interno dell'azienda, senza che ciò comporti alterazioni della struttura organizzativa (cd. *repechage*).

³ Cass. Civ., sez. lavoro, n. 1508/2021: «In materia di licenziamento per giustificato motivo oggettivo (art. 3 della legge n. 604 del 1966) grava sul datore di lavoro l'onere di provare, tra l'altro, le ragioni inerenti alle attività produttive che rendono impossibile impiegare il dipendente nella organizzazione aziendale, da accertare in base agli elementi di fatto sussistenti alla data della comunicazione del recesso, spettando al giudice di verificarne l'effettiva ricorrenza attraverso un apprezzamento delle prove incensurabile in sede di legittimità, se effettuato con una motivazione coerente e completa».

Quanto a quest'ultimo elemento, secondo la giurisprudenza più recente, e viste le modifiche introdotte dal decreto legislativo n. 81/2015 con riferimento all'articolo 2103 del codice civile⁴, l'obbligo di *repechage* si estende anche alle mansioni riconducibili al livello di inquadramento immediatamente inferiore⁵.

⁴ Art. 2103 codice civile: «Il lavoratore deve essere adibito alle mansioni per le quali è stato assunto o a quelle corrispondenti all'inquadramento superiore che abbia successivamente acquisito ovvero a mansioni riconducibili allo stesso livello e categoria legale di inquadramento delle ultime effettivamente svolte.

In caso di modifica degli assetti organizzativi aziendali che incide sulla posizione del lavoratore, lo stesso può essere assegnato a mansioni appartenenti al livello di inquadramento inferiore purché rientranti nella medesima categoria legale.

Il mutamento di mansioni è accompagnato, ove necessario, dall'assolvimento dell'obbligo formativo, il cui mancato adempimento non determina comunque la nullità dell'atto di assegnazione delle nuove mansioni.

Ulteriori ipotesi di assegnazione di mansioni appartenenti al livello di inquadramento inferiore, purché rientranti nella medesima categoria legale, possono essere previste dai contratti collettivi.

Nelle ipotesi di cui al secondo e al quarto comma, il mutamento di mansioni è comunicato per iscritto, a pena di nullità, e il lavoratore ha diritto alla conservazione del livello di inquadramento e del trattamento retributivo in godimento, fatta eccezione per gli elementi retributivi collegati a particolari modalità di svolgimento della precedente prestazione lavorativa.

Nelle sedi di cui all'articolo 2113, quarto comma, o avanti alle commissioni di certificazione, possono essere stipulati accordi individuali di modifica delle mansioni, della categoria legale e del livello di inquadramento e della relativa retribuzione, nell'interesse del lavoratore alla conservazione dell'occupazione, all'acquisizione di una diversa professionalità o al miglioramento delle condizioni di vita. Il lavoratore può farsi assistere da un rappresentante dell'associazione sindacale cui aderisce o conferisce mandato o da un avvocato o da un consulente del lavoro.

Nel caso di assegnazione a mansioni superiori il lavoratore ha diritto al trattamento corrispondente all'attività svolta e l'assegnazione diviene definitiva, salvo diversa volontà del lavoratore, ove la medesima non abbia avuto luogo per ragioni sostitutive di altro lavoratore in servizio, dopo il periodo fissato dai contratti collettivi o, in mancanza, dopo sei mesi continuativi.

Il lavoratore non può essere trasferito da un'unità produttiva a un'altra se non per comprovate ragioni tecniche, organizzative e produttive.

Salvo che ricorrano le condizioni di cui al secondo e al quarto comma e fermo quanto disposto al sesto comma, ogni patto contrario è nullo».

⁵ Cass. Civile, sez. unite, n. 7755/1998: «In caso di sopravvenuta infermità permanente del lavoratore, l'impossibilità della prestazione lavorativa quale giustificato motivo di recesso del datore di lavoro dal contratto di lavoro subordinato (art. 1 e 3 l. n. 604 del 1966 e art. 1463 e 1464 c.c.) non è ravvisabile per effetto della sola insegueibilità dell'attività attualmente svolta dal prestatore di lavoro, perché può essere esclusa dalla possibilità di adibire il lavoratore ad una diversa attività, che sia riconducibile - alla stregua di un'interpretazione del contratto secondo buona fede

Quanto al giustificato motivo oggettivo, parte della giurisprudenza ritiene che possano rientrare anche vicende di fatto "soggettive", ma legate alla capacità lavorativa, alla salute oppure ad assenze del lavoratore, se idonee a determinare un "oggettivo" impedimento al regolare svolgimento dell'attività stessa (ad esempio la sopravvenuta inidoneità fisica del lavoratore, la condanna a misure cautelari o pene detentive, la revoca di autorizzazioni amministrative necessarie per l'esecuzione della prestazione lavorativa)⁶.

Si tenga presente che, qualora ci sia una pluralità di lavoratori che svolgono in modo fungibile le mansioni che vanno "ridotte", la scelta del lavoratore che verrà licenziato deve avvenire secondo i criteri di correttezza e buona fede di cui agli articoli 1175 e 1375 del codice civile, evitando certamente atti discriminatori.

Una recente sentenza della Cassazione ritiene che la scelta possa ritenersi corretta e in buona fede quando rispetta i criteri di cui alla legge 223/1991, articolo 5, inerente i licenziamenti collettivi: possono dunque essere presi in considerazione, in via analogica, i carichi di famiglia e l'anzianità di servizio⁷.

Inoltre, se il licenziamento riguarda un lavoratore assunto prima del 7 marzo 2015 e il datore ha i requisiti dimensionali di cui all'articolo 18, comma 8, della legge 300/1970⁸, occorre rispettare una particolare procedura di

- alle mansioni attualmente assegnate o a quelle equivalenti (art. 2103 c.c.) o, se ciò è impossibile, a mansioni inferiori, purché tale diversa attività sia utilizzabile nell'impresa, secondo l'assetto organizzativo insindacabilmente stabilito dall'imprenditore».

Cass. Civ., sez. lav., n. 22798/2016: «In caso di licenziamento per giustificato motivo oggettivo, l'obbligo di *repechage* a carico del datore di lavoro deve estendersi alla verifica della possibilità di adibizione del lavoratore a mansioni inferiori a quelle precedentemente svolte, con il consenso del medesimo».

⁶ Ad es. la revoca del porto d'armi a una guardia giurata.

⁷ Cass. Civ., sez. lav., n. 21438/2018; «In tema di licenziamento per giustificato motivo oggettivo, ravvisato nella soppressione di un posto di lavoro in presenza di più posizioni fungibili perché occupate da lavoratori con professionalità sostanzialmente omogenee, ove non sia utilizzabile il criterio dell'impossibilità di *repêchage*, il datore di lavoro deve individuare il soggetto da licenziare secondo i principi di correttezza e buona fede e, in questo contesto, la l. n. 223/1991, art. 5, offre uno "standard" idoneo ad assicurare una scelta conforme a tale canone, ma non può escludersi l'utilizzabilità di altri criteri, purché non arbitrari, improntati a razionalità e graduazione delle posizioni dei lavoratori interessati».

⁸ Art. 18, comma 8, Statuto dei lavoratori: «...datore di lavoro, imprenditore o non imprenditore, che in ciascuna sede, stabilimento, filiale, ufficio o reparto autonomo nel quale ha avuto luogo il licenziamento occupa alle sue dipendenze più di quindici lavoratori o più di cinque se si tratta di imprenditore agricolo, nonché al datore

cui all'articolo 7 della legge 604/1966, di cui diremo nel prosieguo dell'articolo.

Infine, esistono dei periodi di c.d. *irrecedibilità*, cioè limiti temporali entro i quali non è possibile licenziare il lavoratore.

Ricordiamo i principali:

- periodo di comporto⁹ ex articolo 2110 codice civile;
- periodo che intercorre dalle pubblicazioni del matrimonio sino a un anno dalla celebrazione delle nozze;
- periodo che va dall'inizio della gravidanza sino a un anno di vita del bambino.

2. GIUSTIFICATO MOTIVO OGGETTIVO E RUOLO DEL GIUDICE

A partire da una sentenza interessante del 2015¹⁰, si possono individuare sostanzialmente due orientamenti in giurisprudenza:

- 1) da una parte chi sostiene che il licenziamento rappresenti l'estrema *ratio* e sia quindi legittimo solo ove inevitabile (cioè la riduzione del personale sia di fatto imposta da un andamento negativo non transeunte, che potrebbe mettere a rischio l'impresa);
- 2) dall'altra, chi attribuisce potere determinante alle scelte aziendali da considerarsi "insindacabili", ritenute idonee a legittimare ogni licenziamento oggettivamente conseguente a dette scelte.

In ogni caso, non vi è dubbio che il giudice non possa interloquire sui criteri di gestione dell'impresa, proprio a partire dal principio di libertà di iniziativa economica di cui all'articolo 41 della Costituzione. Non spetta infatti al giudice valutare la bontà o meno della scelta organizzativa adottata

di lavoro, imprenditore o non imprenditore, che nell'ambito dello stesso comune occupa più di quindici dipendenti e all'impresa agricola che nel medesimo ambito territoriale occupa più di cinque dipendenti, anche se ciascuna unità produttiva, singolarmente considerata, non raggiunge tali limiti, e in ogni caso al datore di lavoro, imprenditore e non imprenditore, che occupa più di sessanta dipendenti».

⁹ Periodo di tempo stabilito dalla legge nel quale vi è l'impossibilità della prestazione di lavoro a causa di impedimenti del lavoratore (malattia, infortunio...).

¹⁰ Cass. Civ, sez. lav., n. 23620/2015: «Costituisce causa di risoluzione del rapporto di lavoro per onerosità sopravvenuta la valutazione dell'imprenditore, sottratta al sindacato nel merito da parte del giudice, che, sulla base dell'andamento economico dell'impresa successivo alla conclusione del contratto, ritenga necessario sostituire personale meno qualificato con altro maggiormente dotato di professionalità, dovendosi altresì ritenere estraneo al controllo giudiziale il fine di arricchimento, o non impoverimento, perseguito dall'imprenditore, comunque suscettibile di determinare un incremento di utili a beneficio dell'impresa e, dunque, dell'intera comunità dei lavoratori».

dall'imprenditore-datore di lavoro, né esaminare l'idoneità della stessa rispetto alle finalità perseguite.

3. FORMA E MOTIVAZIONE

Il licenziamento deve essere intimato in forma scritta, prevista *ad substantiam* dall'articolo 1350 del codice civile, con contestuale specificazione dei motivi che lo hanno determinato.

Come già precisato, è da considerarsi un atto unilaterale recettizio, pertanto si presume conosciuto nel momento in cui viene recapitato al destinatario e non invece quando quest'ultimo ne prenda effettiva conoscenza, a meno che non provi di essere stato nell'impossibilità di averne notizia, senza sua colpa¹¹ (art. 1335 codice civile).

Il requisito della forma è soddisfatto nel momento in cui il lavoratore viene informato, pertanto non occorre una specifica modalità, anche se tendenzialmente è sempre opportuno optare per una raccomandata con ricevuta di ritorno.

Il licenziamento in forma orale è senza dubbio inefficace e inidoneo a risolvere il rapporto di lavoro, anche secondo giurisprudenza conforme.

Quanto all'onere della prova, una recente sentenza della Cassazione ha ribadito che per provare il licenziamento non basta la cessazione definitiva dell'esecuzione della prestazione lavorativa, poiché ciò non è necessariamente l'effetto del recesso unilaterale del datore, ma può essere la conseguenza di dimissioni o risoluzione consensuale. Pertanto, il lavoratore che adduca di essere stato licenziato oralmente, non può limitarsi a dimostrare che il rapporto di lavoro si sia interrotto, ma deve fornire altri elementi di prova idonei a dimostrare che detta interruzione deriva da una volontà datoriale¹².

¹¹ Cass. Civ., sez. lav., n. 20864/2018: «Essendo l'intimazione del licenziamento un atto unilaterale recettizio, vanno applicati gli artt. 1334 e 1335 c.c., con la conseguenza che opera la presunzione di conoscenza per il solo fatto dell'arrivo della dichiarazione nella sfera di conoscenza del dipendente, a prescindere dalle modalità di notifica della stessa».

¹² Cass. Civ., sez. lav., n. 149/2021: «La mera cessazione definitiva nell'esecuzione delle prestazioni derivanti dal rapporto di lavoro non è di per sé sola idonea a fornire la prova del licenziamento, trattandosi di circostanza di fatto di significato polivalente, in quanto può costituire l'effetto sia di un licenziamento, sia di dimissioni, sia di una risoluzione consensuale. Tale cessazione non equivale ad estromissione, parola che non ha un immediato riscontro nel diritto positivo, per cui alla stessa va attribuito un significato normativo, sussumendola nella nozione giuridica di 'licenziamento' e quindi nel senso di allontanamento dell'attività lavorativa quale effetto di una volontà datoriale di esercitare il potere di recesso e risolvere il rapporto. L'ac-

A parte qualche eccezione (ad esempio superamento del periodo di comportamento o recesso *ad nutum*, ad esempio con lavoratori in possesso dei requisiti per la pensione di vecchiaia, lavoratori domestici o ancora apprendisti al termine dell'apprendistato), il licenziamento avviene sempre per giusta causa o giustificato motivo oggettivo oppure soggettivo.

Nella comunicazione del licenziamento deve risultare in modo chiaro e inequivocabile la volontà del datore di lavoro di recedere dal rapporto di lavoro e la relativa motivazione.

Quest'ultima, lo ribadiamo, deve essere:

- contestuale alla comunicazione del licenziamento;
- immutabile, cioè non può essere modificata successivamente, delimitando così il *thema decidendum* dell'eventuale giudizio di impugnazione, in cui il datore di lavoro può solo aggiungere fatti confermativi o di contorno rispetto a quelli esposti nella comunicazione del recesso¹³;
- specifica ed essenziale, cioè deve consentire al lavoratore di comprendere le effettive ragioni del recesso, evitando così l'invocazione di una fattispecie totalmente diversa in sede di impugnazione¹⁴.

Il licenziamento è illegittimo per vizio di motivazione qualora quest'ultima sia:

- generica o lacunosa (ad esempio un generico richiamo alla diminuzione dell'attività lavorativa)
- oppure manchi del tutto.

certata cessazione nell'esecuzione delle prestazioni può solo costituire circostanza fattuale in relazione alla quale, unitamente ad altri elementi, il giudice del merito possa radicare il convincimento, adeguatamente motivato, che il lavoratore abbia assolto l'onere probatorio sul medesimo gravante circa l'intervenuta risoluzione del rapporto di lavoro ad iniziativa datoriale».

¹³ Cass. Civ., n. 1458/1997: «Il principio dell'immutabilità della causa di licenziamento comporta che il recesso del datore di lavoro non possa fondarsi su fatti diversi da quelli addotti a motivazione del licenziamento stesso; ne consegue che un licenziamento intimato (esclusivamente) per superamento del periodo di comportamento non può essere giudizialmente dichiarato legittimo in relazione ad una ipotizzabile (o anche effettivamente sopravvenuta) inidoneità psico-fisica del lavoratore a svolgere le mansioni affidategli».

¹⁴ Cass. Civ., n. 6678/2019: «In tema di licenziamento individuale, la novellazione dell'art. 2, comma 2, della l. n. 604 del 1966 per opera dell'art. 1, comma 37, della l. n. 92 del 2012, si è limitata a rimuovere l'anomalia della possibilità di intimare un licenziamento scritto immotivato, introducendo la contestualità dei motivi, ma non ha mutato la funzione della motivazione, che resta quella di consentire al lavoratore di comprendere, nei termini essenziali, le ragioni del recesso; ne consegue che nella comunicazione del licenziamento il datore di lavoro ha l'onere di specificarne i motivi, ma non è tenuto, neppure dopo la suddetta modifica legislativa, a esporre in modo analitico tutti gli elementi di fatto e di diritto alla base del provvedimento».

4. RATIFICA DEL LICENZIAMENTO

Nel caso in cui il licenziamento sia stato intimato da un soggetto che non ne aveva il potere, è possibile la ratifica in forma scritta, che fa acquisire efficacia allo stesso sin dall'inizio (art. 1399 codice civile)¹⁵.

Qualora il datore di lavoro sia una persona giuridica, la dichiarazione di recesso proveniente da un organo della società sfornito del potere di rappresentanza, può essere ratificato dall'organo rappresentativo anche in sede di costituzione in giudizio¹⁶. Ricordiamo, per mero scrupolo, che nel caso delle Parrocchie, la dichiarazione di recesso può provenire unicamente dall'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto datore di lavoro, a firma del suo legale rappresentante (parroco *pro tempore* o amministratore parrocchiale).

5. PROCEDURA PRESSO ITL (ISPETTORATO TERRITORIALE DEL LAVORO)

Nel caso in cui il licenziamento sia disposto da un datore di lavoro con i requisiti dimensionali di cui all'articolo 18 dello Statuto dei lavoratori (almeno 15 dipendenti nella stessa sede o più di 15 nello stesso comune o più di 60 complessivamente) verso lavoratori assunti prima del 7 marzo 2015, occorre avviare la procedura di cui all'articolo 7 della legge 604/1966, finalizzata a trovare un'eventuale soluzione alternativa al licenziamento.

La procedura è composta da tre fasi:

- 1) preventiva comunicazione da parte del datore di lavoro all'ITL, trasmessa per conoscenza al lavoratore, con cui si dichiara innanzitutto la volontà di procedere al licenziamento per giustificato motivo oggettivo, indicando i

¹⁵ Cass. Civ, n. 17461/2003: «La disciplina dettata dall'art. 1399 c.c. - che prevede la possibilità di ratifica con effetto retroattivo, ma con salvezza dei diritti dei terzi, del contratto concluso da soggetto privo del potere di rappresentanza - è applicabile, in virtù dell'art. 1324 c.c., anche ai negozi unilaterali come il licenziamento. Tuttavia, la illegittimità dell'atto di licenziamento per carenza di potere dell'organo societario che l'ha emanato, rende l'atto inefficace fino all'eventuale ratifica da parte dell'organo legittimamente deliberante, che ha effetto retroattivo sino alla data di emanazione del provvedimento illegittimo, salvo che nel frattempo non sia intervenuta autonoma causa di estinzione del rapporto di lavoro».

¹⁶ Cass. Civ, sez. lav., n. 17999/2019: «In caso di licenziamento intimato da un organo appartenente alla struttura organizzativa del datore di lavoro (nella specie, un'organizzazione di tendenza), ma privo del potere di rappresentanza, l'atto di costituzione in giudizio, con il quale il datore resiste all'impugnativa del recesso, integra una manifestazione della volontà di far proprio quell'atto, di cui costituisce ratifica implicita, avente forma scritta».

- motivi e le eventuali misure di assistenza alla ricollocazione del lavoratore;
- 2) convocazione da parte dell'ITL, entro i successivi 7 giorni, delle parti interessate;
 - 3) svolgimento dell'incontro dinanzi alla commissione di conciliazione presso l'ITL.

L'esito della suindicata procedura può essere:

- negativo, perciò viene comunicato il licenziamento al lavoratore, i cui effetti decorrono dalla comunicazione del datore di lavoro all'ITL (dunque il lavoro svolto da quella comunicazione sino all'esito della procedura va inteso come preavviso lavorato);
- positivo, con risoluzione consensuale del rapporto o rinuncia all'impugnazione.

6. CORONAVIRUS E BLOCCO DEI LICENZIAMENTI

L'articolo 46 del decreto legge 18/2020, convertito con la legge n. 27/2020, ha previsto il divieto di licenziamento per giustificato motivo oggettivo (spesso si è parlato di licenziamento economico).

La successiva normativa emergenziale ha confermato questa scelta: l'ultimo rinvio ha prorogato sino al 30 giugno 2021 il termine sino al quale era in vigore il blocco dei licenziamenti.

Era pertanto vietato procedere a licenziamenti individuali per giustificato motivo oggettivo ex articolo 3 legge n. 604/1966, nonché avviare procedure di conciliazione obbligatoria per i lavoratori in tutele reali.

Era altresì precluso l'avvio delle procedure di licenziamento collettivo di cui alla legge 223/1991 e sono infine sospese le procedure pendenti avviate successivamente alla data del 23 febbraio 2020¹⁷.

Sussistevano alcune deroghe a tale divieto, ossia alcune fattispecie risolutorie escluse dall'ambito applicativo del decreto e cioè:

- licenziamento motivato dalla cessazione definitiva dell'attività di impresa con messa in liquidazione della società senza continuazione, neppure parziale, dell'attività e salvo il caso in cui nel corso della liquidazione si configuri un trasferimento di azienda o di un ramo di azienda ex articolo 2112 codice civile;
- licenziamento intimato in caso di fallimento, senza esercizio provvisorio dell'impresa, ovvero nel caso in cui sia disposta la cessazione della stessa;

¹⁷ È prevista una deroga qualora il personale interessato dal recesso, già impiegato nell'appalto, sia stato riassunto a seguito di subentro di nuovo appaltatore in forza di legge, di contratto collettivo nazionale di lavoro o di clausola contrattuale.

- accordo collettivo aziendale con le organizzazioni sindacali, che preveda un incentivo alla risoluzione del rapporto, con i soli lavoratori che volontariamente vi aderiscono, ai quali eccezionalmente viene consentito l'accesso alla Naspi.

Ancora, si ritenevano esclusi:

- i licenziamenti disciplinari,
- i licenziamenti intimati per superamento del periodo di comporto ex articolo 2110 codice civile (malattia),
- i licenziamenti intimati durante o al termine del periodo di prova,
- il licenziamento del dirigente (anche se non mancano tesi contrarie),
- il licenziamento del lavoratore domestico,
- il licenziamento per raggiungimento del limite massimo di età per la fruizione della pensione di vecchiaia.

7. SOSTEGNI *BIS* E DIVIETO DI LICENZIAMENTO DAL 1° LUGLIO 2021

Nella Gazzetta Ufficiale n. 123 del 25 maggio 2021 è stato pubblicato il Decreto Legge 25 maggio 2021, n. 73, definito Sostegni *bis*. Agli articoli 40 e 43 il Legislatore ha nuovamente affrontato il tema del "divieto di licenziamento".

In alternativa ai trattamenti di integrazione salariale ex decreto legislativo n. 148/2015, i datori di lavoro privati possono chiedere dal 1° luglio 2021 un ulteriore periodo di cassa integrazione, ma al contempo non possono effettuare licenziamenti per motivi economici per tutta la durata del trattamento di integrazione salariale fruita sino al 31 dicembre 2021.

In buona sostanza, dunque, non viene prorogato il termine del 30 giugno 2021, ma permane il divieto di licenziamento a carico di quelle imprese che fino alla fine del 2021 decidano di far ricorso alla CIGO o alla CIGS.

In tale ipotesi rimangono pertanto vietati:

- il recesso dal contratto per giustificato motivo oggettivo ex articolo 3 Legge 604/66;
- l'avvio di procedure di licenziamento collettivo ex legge 233/1991, con sospensione di quelle pendenti avviate dopo il 23 febbraio 2020.

Vengono confermate le deroghe già indicate al paragrafo precedente.



BILANCIO AL 31 DICEMBRE 2020

Publicato ai sensi dell'art. 1, c. 33 del D.L. 23.10.1996 n. 545 convertito con Legge 23.12.1996 n. 650

STATO PATRIMONIALE

ATTIVO	31.12.2020	31.12.2019	PASSIVO	31.12.2020	31.12.2019
A) Crediti v/Soci per versamenti ancora dovuti	0	0	A) Patrimonio netto:		
B) Immobilizzazioni			I) Capitale sociale	3.833.820	3.833.820
I) Immobilizzazioni immateriali:			II) Riserve di rivalutazione	5.598.212	2.955.000
1 - Costi di impianto e ampliamento	0	0	IV) Riserva legale	316.394	311.829
3 - Diritti di brevetto industriale			VII) Altre riserve	0	0
e di utilizzazione delle opere dell'ingegno	1.172	2.007	Riserva di conversione/arrotondamento	0	0
4 - Concessioni, licenze, marchi e diritti simili	12.908	14.034	VIII) Utili/Perdite portati a nuovo	111.304	24.567
7 - Altre	16.138	35.426	IX) Utile/Perdita di Esercizio	-156.677	91.302
Totale immobilizzazioni immateriali	30.219	51.467	Totale Patrimonio netto	9.703.054	7.216.517
II) Immobilizzazioni materiali:			B) Fondi per rischi ed oneri		
1 - Terreni e fabbricati	9.012.910	6.369.460	3 - Altri	163.661	0
2 - Impianti e macchinari	307.619	411.584	C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	909.449	951.346
3 - Attrezzature industriali e commerciali	159	220	D) Debiti:		
4 - Altri beni	1.116	4.999	4 - Debiti verso banche	0	0
Totale immobilizzazioni materiali	9.321.804	6.786.263	6 - Accounti:		
III) Immobilizzazioni finanziarie:			- entro i 12 mesi	0	726
Crediti esigibili oltre l'esercizio successivo	0	0	- oltre i 12 mesi	179.428	124.912
Partecipazioni in altre società	100.005	5	7 - Debiti verso fornitori	696.532	1.258.927
Totale immobilizzazioni finanziarie	100.005	5	12 - Debiti tributari	65.660	55.756
Totale immobilizzazioni	9.452.028	6.837.735	13 - Debiti verso ist. di prev. e di sicurezza sociale	150.416	163.570
C) Attivo circolante:			14 - Altri debiti	203.107	210.015
I) Rimanenze:			Totale	1.295.143	1.813.906
2 - prodotti in corso di lavorazione e semilavorati	41.195	28.946	E) Ratei e risconti	13.188	2.574
4 - prodotti finiti e merci	451.261	450.249	TOTALE PASSIVO	12.084.495	9.984.343
Totale rimanenze	492.456	479.196			
II) Crediti:					
1 - Crediti verso clienti entro i 12 mesi	1.596.592	1.764.411			
3 - Imposte anticipate	72.163	9.066			
5 - Crediti verso altri:					
- entro i 12 mesi	9.617	14.633			
- oltre i 12 mesi	0	0			
Totale	1.678.372	1.788.111			
III) Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni					
IV) Disponibilità liquide:					
1 - depositi bancari e postali	431.108	862.330			
3 - denaro e valori in cassa	643	2.220			
Totale disponibilità liquide	431.751	864.550			
Totale attivo circolante	2.602.579	3.131.857			
D) Ratei e risconti	29.888	14.751			
TOTALE ATTIVO	12.084.495	9.984.343			

CONTO ECONOMICO

	31.12.2020	31.12.2019		31.12.2020	31.12.2019
A) Valore della produzione:			12) accantonamenti per rischi	-100.000	0
1) ricavi delle vendite e delle prestazioni	4.305.350	5.904.260	13) altri accantonamenti	-63.661	0
2) variazioni delle riman. di prodotti in corso di lavorazione, semilav. e finiti	13.260	-25.754	14) oneri diversi di gestione	-217.615	-232.616
5) altri ricavi e proventi	55.639	8.720	Totale (B)	-4.542.786	-5.702.087
Totale (A)	4.374.249	5.887.226	Diff. tra valori e costi della produz. (A-B)	-168.537	185.139
B) Costi della produzione:			C) Proventi e oneri finanziari:		
6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	-43.456	-89.060	16) altri proventi finanziari:		
7) per servizi	-2.330.392	-3.430.528	d) proventi attivi dep. cauzionali	609	0
8) per godimento di beni di terzi	-17.241	-21.136	17) interessi e altri oneri finanziari	-5.308	-6.238
9) per il personale:			Totale (C) (+16-17)	-4.699	-6.238
a) salari e stipendi	-1.075.151	-1.198.703	D) Rettifiche di valore di attività finanziarie:	0	0
b) oneri sociali	-322.101	-362.753	E) Proventi e oneri straordinari:		
c) trattamento di fine rapporto	-96.477	-103.481	20) proventi	0	0
e) altri costi	-4.453	-9.129	proventi da conversione/arrotondamenti	0	0
10) ammortamenti e svalutazioni:			21) oneri	0	0
a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	-22.184	-25.354	Totale delle partite straordinarie (E) (+20-21)	0	0
b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali	-189.420	-189.637	Risultato prima delle imposte (A-B-C-D-E)	-173.236	178.901
d) svalutaz. dei crediti compresi nell'att. circolante e delle disponib. liquide	-60.635	-39.690	22) imposte sul reddito dell'esercizio		
			- imposte correnti	-46.538	-96.665
			- imposte anticipate	63.097	9.066
			26) Utile/perdita dell'esercizio	-156.677	91.302

PROSPETTO DI DETTAGLIO DELLE VOCI DEL BILANCIO DI ESERCIZIO al 31.12.2020

Vendita di copie	472.542
Pubblicità	
- di cui diretta	21.420
- di cui tramite concessionaria	17.509
Ricavi da editoria on-line	
- pubblicità	5.709
Ricavi da altra attività editoriale	1.630.580

EX LEGE
N° 72 - ISSN 2239-2513
Direttore Responsabile:
DOTT. MONS. MARINO MOSCONI
Responsabile Avvocatura
Curia di Milano

Comitato di Redazione:
P.zza Fontana, 2
20122 Milano
Tel. 02/8556268
E-mail abbonamenti@chiesadimilano.it

Editore: ITL srl a socio unico
Presidente: PIERANTONIO PALERMA
Via Antonio da Recanate, 1
20124 Milano
Tel. 02/6713161 - Fax 02/67131679

Periodico Registrato presso il Tribunale di Milano al n. 113 in data 17/02/1999

Poste Italiane S.p.A. - Spedizione in Abbonamento Postale - D.L. 353/2003
(conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, LO/MI

Stampa: Boniardi Grafiche - Milano

GARANZIA DI TUTELA DEI DATI PERSONALI

L'Editore garantisce agli abbonati la riservatezza dei loro dati personali che verranno elaborati elettronicamente ed eventualmente utilizzati al solo scopo promozionale. Qualora gli abbonati non siano interessati a ricevere le predette informazioni promozionali sono pregati di comunicarlo all'Editore, scrivendo a ITL s.r.l., via Antonio da Recanate 1 - 20124 Milano. In conformità al regolamento u.e. n. 2016/679 sulla tutela dei dati personali.

Per la consultazione delle annate precedenti
www.chiesadimilano.it/exlege

AGGIORNATO AL 20 OTTOBRE 2021

Il testo, anche se elaborato con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

SOMMARIO

LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE ALL'ESAME DEL VAR.

PROSPETTIVE A SEGUITO DELLA SESTA PROROGA

<i>Michele Maria Porcelluzzi</i>	pag.	11
1. IL LIMBO DEL CODICE DEL TERZO SETTORE	pag.	12
2. LA PROROGA DEL TERMINE PER GLI ADEGUAMENTI STATUTARI	pag.	13
3. SEGNALI DIFFICILMENTE INTERPRETABILI	pag.	14

I RAPPORTI DI COLLABORAZIONE SUSSIDIARIA CON LE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI

<i>Alberto Vittorio Fedeli</i>	pag.	15
1. L' "AMMINISTRAZIONE CONDIVISA"	pag.	15
2. LA CO-PROGRAMMAZIONE	pag.	19
3. LA CO-PROGETTAZIONE	pag.	19
4. LA CO-PROGETTAZIONE CON ACCREDITAMENTO (PARTENARIATO)	pag.	20
5. LA CONVENZIONE	pag.	21
6. LA COLLABORAZIONE CON LA P.A. DEI SOGGETTI DIVERSI DAGLI E.T.S.	pag.	22

CONSORZIO: UNA RISPOSTA AL PROBLEMA IVA?

<i>Stefano Peruzzotti</i>	pag.	27
1. PERCHÉ PARLARE DI CONSORZI AI FINI IVA	pag.	27
2. ORIGINE DELLA NORMA	pag.	28
3. LE PREMESSE OPERATIVE	pag.	28
3.1 La partecipazione di un ente non commerciale in un consorzio	pag.	29
3.2 Significato della partecipazione	pag.	30
3.3 Consorzio o società consortile	pag.	30
4. VANTAGGI, CONDIZIONI E ATTENZIONI	pag.	33
5. CONCLUSIONI	pag.	34

MODIFICHE ALLE TIPOLOGIE EDILIZIE:

MANUTENZIONI STRAORDINARIE E RISTRUTTURAZIONI

<i>Aldo Lopez</i>	pag.	37
1. LA DEFINIZIONE DEGLI INTERVENTI EDILIZI	pag.	37
2. LA TIPOLOGIA DEGLI INTERVENTI EDILIZI	pag.	38

3. IL DECRETO LEGGE SEMPLIFICAZIONI N. 76/2020	pag.	39
4. GLI INTERVENTI DI MANUTENZIONE STRAORDINARIA	pag.	40
5. GLI INTERVENTI DI RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA	pag.	41
6. CONCLUSIONI	pag.	45

L'ALiquota IVA SULLE OPERE DI MANUTENZIONE DEI FABBRICATI

<i>Patrizia Clementi</i>	pag.	47
1. LA DEFINIZIONE URBANISTICA DEGLI INTERVENTI	pag.	47
2. L'ALiquota RIDOTTA PER RESTAURI, RISANAMENTI CONSERVATIVI E RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA	pag.	49
3. LA SEMPLIFICAZIONE DELLA NORMATIVA URBANISTICA E GLI EFFETTI SULLA MISURA DELL'ALiquota IVA	pag.	51
4. ALiquota RIDOTTA PER LE MANUTENZIONI ORDINARIE E STRAORDINARIE SUI FABBRICATI ABITATIVI	pag.	52
4.1 I fabbricati a prevalente destinazione abitativa	pag.	53
4.2 I beni significativi	pag.	54
4.3 I contratti di manutenzione	pag.	59
4.4 Le prestazioni professionali	pag.	59
4.5 La fornitura di beni	pag.	59
5. ALiquota IVA DEL 4% PER L'ABBATTIMENTO DELLE BARRIERE ARCHITETTONICHE	pag.	59

LO SMART WORKING E IL SUO UTILIZZO AL TEMPO DEL COVID-19

<i>Maria Elisabetta Mapelli</i>	pag.	65
1. VALUTAZIONI IN AZIENDA	pag.	65
2. VANTAGGI DELLO SMART WORKING	pag.	66
3. DISCIPLINA	pag.	67
4. UTILIZZO DELLO SMART WORKING PER LE ASSENZE DEL LAVORATORE AL TEMPO DEL COVID-19	pag.	69
5. PROCEDURA SEMPLIFICATA AL TEMPO DEL COVID-19	pag.	70

IL LICENZIAMENTO INDIVIDUALE

<i>Maria Elisabetta Mapelli</i>	pag.	73
1. CAUSE OGGETTIVE E SOGGETTIVE	pag.	73
2. GIUSTIFICATO MOTIVO OGGETTIVO E RUOLO DEL GIUDICE	pag.	77
3. FORMA E MOTIVAZIONE	pag.	78
4. RATIFICA DEL LICENZIAMENTO	pag.	80
5. PROCEDURA PRESSO I TL (ISPettorato Territoriale del Lavoro)	pag.	80
6. CORONAVIRUS E BLOCCO DEI LICENZIAMENTI	pag.	81
7. SOSTEGNI BIS E DIVIETO DI LICENZIAMENTO DAL 1° LUGLIO 2021	pag.	82

HANNO COLLABORATO A QUESTO NUMERO:

- *Dott. Don Michele Maria Porcelluzzi*
Coordinatore dell'Avvocatura della Curia dell'Arcidiocesi di Milano
- *Rag. Patrizia Clementi*
Collaboratrice dell'Avvocatura della Curia dell'Arcidiocesi di Milano
- *Avv. Maria Elisabetta Mapelli*
Collaboratrice dell'Avvocatura della Curia dell'Arcidiocesi di Milano
- *Avv. Alberto Fedeli*
Avvocato amministrativista
- *Avv. Aldo Lopez*
Esperto di Diritto urbanistico
- *Dott. Stefano Peruzzotti*
Direttore dell'Istituto per il Sostentamento del Clero della Diocesi di Milano

IN ALLEGATO:

LE GUIDE OPERATIVE DI **EXLEGE**

Il nuovo rendiconto del 5 per mille

*a cura di
Patrizia Clementi*

Modalità di abbonamento

La rivista è quadrimestrale, l'abbonamento annuale si riferisce ai numeri 71-73. In copertina apparirà solo il numero del fascicolo, senza l'indicazione dell'anno di competenza.

Per sottoscrivere o rinnovare l'abbonamento (singolo o multiplo) occorre:

- effettuare il versamento della quota mediante
 - **bollettino c/c postale n. 13563226**
 - oppure
 - **bonifico bancario – IBAN: IT 50 I 05216 01631 00000046653 Credito Valtellinese, Agenzia 1 di Milano**
- in caso di abbonamenti multipli eseguire un unico versamento e indicare nel bollettino o nel bonifico solo il nominativo di chi effettua il pagamento
- compilare la scheda “**dettaglio indirizzi**” con l’indicazione di colui o coloro cui deve essere recapitata la rivista
 - inviare la scheda “dettaglio indirizzi”, completa della ricevuta del bollettino postale o con in allegato la ricevuta del bonifico bancario, a ITL – Servizio abbonati
 - **fax 02 67131679**
 - **mail: abbonamenti@chiesadimilano.it**

Compilando l'apposito spazio nella scheda “dettaglio indirizzi” (si veda oltre) è possibile richiedere l'invio della fattura.

L'abbonamento sarà attivato dall'editore solo al ricevimento della scheda “dettaglio indirizzi”.

Per maggiori informazioni telefonare al numero 02 67131645

Quote abbonamento (nn. 71-73)

€ 30,00 (Italia)

€ 60,00 (estero)

€ 25,00 (Iniziative formative Curia diocesana e Centro Ambrosiano)

Annuale multiplo (4 abbonamenti e più)

Italia: € 25,00 cadauno

Scheda "dettaglio indirizzi"*

Destinatario																									
	Cognome															Nome									
	c/o (facoltativo)																								
Indirizzo																									
	Piazza/Via																		N.						
	Cap					Località															Prov.				
	Mail																								

* compilare in ogni sua parte

Da compilare solo per ricevere la fattura elettronica da ITL

Denominazione della società o dello studio professionale																								
Indirizzo																								
Partita IVA																								
Codice Fiscale																								
Indirizzo telematico: codice identificativo oppure PEC																								

