

Giovedì 4 febbraio 2021

IL CASO DEL GIORNO

Cessione di terreni minimamente edificabili a rischio plusvalenza

/ Anita MAURO

L'art. 36 comma 2 del DL 223/2006 ha dettato un'unica definizione di **"area edificabile"**, operante nell'ambito dell'imposizione tanto diretta quanto indiretta. La norma dispone, in particolare, che, sia ai fini IVA e dell'imposta di registro [...]

PAGINA 2

IL PUNTO
PROCEDURE CONCORSUALI

Curatore obbligato allo smaltimento dei rifiuti a seguito dell'inventario

/ Tommaso NIGRO

Tra le diverse attribuzioni di compiti e responsabilità ascritte al curatore, merita attenzione la posizione che questi assume in ordine alla complessa disciplina dei c.d. **reati ambientali**. Nel [...]

PAGINA 7

IN EVIDENZA

Sterilizzati gli effetti delle perdite sul capitale per cinque anni

Non passano gli emendamenti per sbloccare le elezioni dei commercialisti

Autonomi esclusi dall'automaticità delle prestazioni previdenziali

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

FISCO

Sismabonus acquisti al 110% con rogito entro il 30 giugno 2022

La conferma arriva dall'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 80

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Nel caso il c.d. "sismabonus acquisti", di cui al comma 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013, compete nella misura del 110% come previsto dall'art. 119 del DL 34/2020, il rogito deve essere stipulato entro il **30 giugno 2022**.

L'atteso chiarimento è contenuto nella risposta ad interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 80 di ieri, 3 febbraio 2021 nella quale è stato affermato che "affinché l'acquirente dell'unità immobiliare possa beneficiare della detrazione prevista dall'articolo 16, comma 1-*septies* del decreto legge 63 del 2013 è necessario che l'**atto di acquisto** relativo all'immobile oggetto dei lavori sia stipulato entro i termini di vigenza dell'agevolazione".

Si ricorda al riguardo che il comma 4 dell'art. 119 del DL 34/2020 prevede che la disciplina del superbonus al 110% si applichi sugli "interventi di cui ai commi da 1-*bis* a 1-*septies* dell'articolo 16" del DL 63/2013, comprendendo dunque non soltanto le diverse forme di sismabonus "ordinario" previste dai commi 1-*bis*-1-

sexies, ma anche la versione "acquisti" del sismabonus prevista dal comma 1-*septies*.

Pertanto, la risposta n. 80/2021 in commento (ma anche le risposte a interpello 2 febbraio 2021 n. 70 e 2 novembre 2020 n. 515) sembra **confermare** che la spettanza dell'agevolazione del 110% sia circoscritta ai soli interventi effettuati dalle specifiche tipologie di soggetti espressamente elencate dal comma 9 dell'art. 119 del DL 34/2020.

Ne deriva, ad esempio, che i soggetti (sia IRPEF che IRES) esercenti attività di **impresa**, in quanto non inclusi tra i soggetti annoverati dal comma 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, qualora acquistino una unità immobiliare ubicata in un edificio che è stato oggetto degli interventi di cui al comma 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013, possono beneficiare del "sismabonus acquisti" solo nelle ordinarie misure del 75% e 85% anche con riguardo alle spese di acquisto sostenute nella finestra temporale che va dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021.

Viceversa, un **acquirente** [...]

PAGINA 3

FISCO

Servizi ricevuti dal Regno Unito con nuovi obblighi documentali

/ Emanuele GRECO e Simonetta LA GRUTTA

Tra i principali effetti, in ambito IVA, del perfezionarsi della Brexit dal 1° gennaio 2021 vi è il mutamento degli obblighi documentali per le prestazioni di servizi generiche che [...]

PAGINA 4

Cessione di terreni minimamente edificabili a rischio plusvalenza

La Cassazione considera anche l'edificabilità legata allo sfruttamento della produttività del suolo

/ Anita MAURO

L'art. 36 comma 2 del DL 223/2006 ha dettato un'unica definizione di "**area edificabile**", operante nell'ambito dell'imposizione tanto diretta quanto indiretta. La norma dispone, in particolare, che, sia ai fini IVA e dell'imposta di registro che ai fini delle **imposte sui redditi** "un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo".

La norma avrebbe dovuto risolvere le tante questioni connesse alla **corretta qualificazione** della natura dei terreni ceduti, ma, in realtà, ne ha lasciate alcune tuttora irrisolte. A ben vedere, infatti, la norma ha delineato il momento in cui valutare l'edificabilità (adozione dello strumento urbanistico da parte del Comune senza attendere l'approvazione Regionale), ma non ha chiarito cosa, in concreto, si debba intendere per "utilizzabile a scopo edificatorio".

Ad esempio, criticità sorgono nel caso della **cessione di terreni agricoli** aventi una limitata capacità edificatoria, in quanto, secondo un orientamento della giurisprudenza di legittimità (Cass. n. [23845/2016](#)), in tal caso la cessione genererebbe plusvalenze imponibili.

Tale impostazione deriva da un'interpretazione formale dell'[art. 67](#) comma 1 lett. b) del TUIR, nella parte in cui dispone che "configurano redditi diversi le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione".

Il riferimento normativo ai terreni "suscettibili di utilizzazione edificatoria" implicherebbe, infatti, che anche una **minima potenzialità** edificatoria comporti l'imponibilità della cessione.

Secondo la Corte di Cassazione, la citata norma, non contenendo alcuna distinzione e/o specificazione, "assoggetta a tassazione la plusvalenza realizzata a seguito di cessione di terreno sul quale lo strumento urbanistico vigente consenta, a qualunque titolo e per qualunque scopo, di edificare, senza che, pertanto, a nulla rilevi cosa e a qual fine si costruisca, e che la prevista «utilizzazione edificatoria» sia **meramente strumentale** alla sua destinazione agricola, e, che, quindi, la possibilità di costruire sia soggetta a restrizioni".

Come rilevato criticamente dal Notariato nello Studio n. [16-2018/T](#), secondo questo orientamento sarebbero plusvalenti le cessioni di tutti i terreni dotati di anche una minima potenzialità edificatoria, mentre solo la

cessione del terreno **assolutamente ineditabile** risulterebbe esclusa dai redditi diversi.

Questa interpretazione comporta, in concreto, l'assoggettamento a imposizione di (pressoché) ogni cessione di terreno agricolo, atteso che quasi tutte le disposizioni regionali o provinciali in materia di utilizzo del suolo consentono, con riferimento ai terreni agricoli, una **limitata edificabilità**, volta, ad esempio, a consentire l'edificazione di fabbricati strettamente strumentali all'attività agricola.

Questione chiarita in campo IVA

Eppure, in campo **IVA**, tale "equivoco" è stato scongiurato dall'[art. 2](#) comma 3 lett. c) del DPR 633/72 che, dopo aver escluso che configurino cessioni di beni quelle aventi a oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria, precisa che "non costituisce utilizzazione edificatoria la costruzione delle opere indicate nell'[art. 9](#), lettera a), della legge 28 gennaio 1977, n. 10", oggi confluito nell'[art. 17](#) lett. a) del DPR 380/2001, ovvero gli "interventi da realizzare nelle zone agricole, ivi comprese le residenze, in funzione della conduzione del fondo e delle esigenze dell'imprenditore agricolo a titolo principale".

In campo IVA, quindi, è stato chiarito che non si intende "utilizzazione edificatoria" lo **sfruttamento edificatorio legato all'attività agricola**.

La medesima precisazione è assente nel TUIR, ma, anche alla luce dell'omologazione operata dall'[art. 36](#) del DL 223/2006, sarebbe opportuno che tale precisazione trovasse applicazione a tutto campo.

La prassi dell'Amministrazione finanziaria, di recente, nella risposta 27 novembre 2020 n. [561](#) (si veda "[Cessione di area verde con registro al 15%](#)" del 28 novembre 2020), ha condivisibilmente **escluso** (ai fini sia delle imposte indirette che dirette) la **natura edificabile** di un terreno qualificato, dal vigente piano urbanistico comunale, "in parte maggiore come zona di verde agricolo ed in parte più piccola come zona di verde pubblico", rilevando come la natura non edificabile non potesse essere messa in discussione per il fatto che la legge provinciale consentisse "l'ampliamento degli impianti per i prodotti agricoli nella misura strettamente necessaria per le esigenze della produzione".

Tuttavia, l'orientamento della Corte di Cassazione poco sopra citato si muove in senso differente e rischia di determinare forti incertezze negli operatori.

Sismabonus acquisti al 110% con rogito entro il 30 giugno 2022

La conferma arriva dall'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 80

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Nel caso il c.d. "sismabonus acquisti", di cui al comma 1-*septies* dell'[art. 16](#) del DL 63/2013, compete nella misura del 110% come previsto dall'[art. 119](#) del DL 34/2020, il rogito deve essere stipulato entro il **30 giugno 2022**.

L'atteso chiarimento è contenuto nella risposta ad interpello dell'Agenzia delle Entrate n. [80](#) di ieri, 3 febbraio 2021 nella quale è stato affermato che "affinché l'acquirente dell'unità immobiliare possa beneficiare della detrazione prevista dall'articolo 16, comma 1-*septies* del decreto legge 63 del 2013 è necessario che l'**atto di acquisto** relativo all'immobile oggetto dei lavori sia stipulato entro i termini di vigenza dell'agevolazione".

Si ricorda al riguardo che il comma 4 dell'[art. 119](#) del DL 34/2020 prevede che la disciplina del superbonus al 110% si applichi sugli "interventi di cui ai commi da 1-*bis* a 1-*septies* dell'articolo 16" del DL 63/2013, comprendendo dunque non soltanto le diverse forme di sismabonus "ordinario" previste dai commi 1-*bis*-1-*sexies*, ma anche la versione "acquisti" del sismabonus prevista dal comma 1-*septies*.

Peraltro, la risposta n. 80/2021 in commento (ma anche le risposte a interpello 2 febbraio 2021 n. [70](#) e 2 novembre 2020 n. [515](#)) sembra **confermare** che la spettanza dell'agevolazione del 110% sia circoscritta ai soli interventi effettuati dalle specifiche tipologie di soggetti espressamente elencate dal comma 9 dell'[art. 119](#) del DL 34/2020.

Ne deriva, ad esempio, che i soggetti (sia IRPEF che IRES) esercenti attività di **impresa**, in quanto non inclusi tra i soggetti annoverati dal comma 9 dell'[art. 119](#) del DL 34/2020, qualora acquistino una unità immobiliare ubicata in un edificio che è stato oggetto degli interventi di cui al comma 1-*septies* dell'[art. 16](#) del DL 63/2013, possono beneficiare del "sismabonus acquisti"

solo nelle ordinarie misure del 75% e 85% anche con riguardo alle spese di acquisto sostenute nella finestra temporale che va dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021.

Rogito entro il 31 dicembre 2022 per gli IACP acquirenti

Viceversa, un **acquirente persona fisica "privata"**, in quanto soggetto incluso tra quelli annoverati dal comma 9 dell'[art. 119](#) del DL 34/2020, può beneficiare del "sismabonus acquisti" nella versione superbonus al 110% per le spese di acquisto sostenute nella finestra temporale di operatività del superbonus al 110%.

Quest'ultima, si ricorda, è stata ampliata sino al **30 giugno 2022** dall'[art. 1](#) comma 66 della L. 178/2020 (il termine è ulteriormente esteso fino al 31 dicembre 2022 per gli IACP ed enti assimilati ai sensi del comma 3-*bis* dell'[art. 119](#) del DL 34/2020).

Per il sismabonus acquisti non sembrerebbe invece applicabile il **differimento** di ulteriori 6 mesi previsto dal comma 8-*bis* dello stesso [art. 119](#) in quanto secondo il dettato normativo gli interventi devono essere effettuati dai soggetti di cui alla lett. a) e c) del comma 9 (condomini, persone fisiche che possiedono interamente l'immobile composto fino a 4 unità immobiliari e IACP).

In conclusione, tornando ai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate, ai fini del "**sismabonus acquisti**" nella versione superbonus 110%, ove l'acquirente dell'unità immobiliare sia una persona fisica l'atto notarile deve essere stipulato entro il 30 giugno 2022. Nel caso in cui, invece, l'acquirente sia un IACP o ente equivalente il rogito dovrebbe avvenire entro il 31 dicembre 2022.

Servizi ricevuti dal Regno Unito con nuovi obblighi documentali

Dal 2021 l'autofattura ha sostituito l'obbligo di integrazione della fattura ricevuta

/ Emanuele GRECO e Simonetta LA GRUTTA

Tra i principali effetti, in ambito IVA, del perfezionarsi della Brexit dal 1° gennaio 2021 vi è il mutamento degli obblighi documentali per le prestazioni di servizi generiche che i soggetti passivi italiani ricevono da operatori economici del Regno Unito.

Per le suddette **prestazioni di servizi**, in quanto rese da soggetti non stabiliti in Italia nei confronti di soggetti passivi ivi stabiliti, è richiesta l'applicazione dell'IVA con il meccanismo del [reverse charge](#) ([art. 17](#) comma 2 del DPR 633/72).

Tuttavia, come detto, gli obblighi in capo al committeente italiano sono mutati per effetto della **conclusione** del **periodo transitorio**, avvenuta il 31 dicembre 2020: sino a tale data, i servizi ricevuti da soggetti passivi stabiliti in Italia erano documentati mediante integrazione della fattura di acquisto, a norma dell'[art. 46](#) del DL 331/93.

Configurandosi il Regno Unito come Paese terzo rispetto all'Unione europea dal 2021, invece, le anzidette prestazioni richiedono l'emissione di [autofattura](#) da parte del soggetto passivo stabilito in Italia.

L'operazione non assume più rilevanza ai fini degli elenchi INTRA degli acquisti ([art. 50](#) del DL 331/93).

È, invece, **irrilevante** ai fini dell'**esterometro** ([art. 1](#) comma 3-*bis* del DLgs. 127/2015) la circostanza che il prestatore sia stabilito nell'Unione europea piuttosto che in un Paese terzo: l'operazione è comunque oggetto della comunicazione trimestrale, fatta salva la possibilità per il committente di trasmettere al Sistema di Interscambio un documento elettronico in formato XML (corrispondente, rispettivamente, all'emissione di un'autofattura o all'integrazione, con aliquota e imposta, del documento di acquisto).

Nell'ambito dei **servizi generici ricevuti** da operatori economici stabiliti nel Regno Unito, può accadere che la fattura sia stata emessa nel 2020 ma sia stata ricevuta dal soggetto passivo italiano solamente nel 2021.

In tale circostanza, se non è ancora stato pagato il corrispettivo del servizio ricevuto, si ritiene che il committente sia tenuto all'emissione di un'autofattura e che, viceversa, non sia più ammessa l'integrazione del documento di acquisto.

È da osservare che l'[Accordo](#) di recesso, stipulato il 24 dicembre 2020 tra Unione europea e Regno Unito, non sembra disciplinare il caso appena descritto, ossia quello di prestazioni di servizi effettuate da operatori

economici stabiliti nel Regno Unito in favore di operatori economici unionali nel corso del 2020 per le quali la fattura è emessa nel 2020 e **ricevuta nel 2021**.

L'art. 51 dell'Accordo di recesso prevede che la direttiva [2006/112/Ce](#) continui ad applicarsi per i cinque anni successivi al termine del periodo transitorio (conclusosi il 31 dicembre 2020) per le operazioni transfrontaliere (tra Regno Unito e Ue) "effettuate prima della fine del periodo di transizione".

A tal riguardo, ai sensi dell'[art. 6](#) comma 6 del DPR 633/72, le prestazioni di servizi generiche si considerano effettuate all'atto della loro ultimazione ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi e, in ogni caso, al momento in cui è effettuato il pagamento del corrispettivo se anteriore al verificarsi dei precedenti eventi.

Pertanto, considerata la difficoltà di individuare con esattezza il verificarsi del momento impositivo, l'Agenzia delle Entrate (circolare 21 maggio 2013 n. [16](#)) ha ritenuto che possa farsi utile riferimento alla **ricezione della fattura** della controparte, sia che si tratti di soggetto stabilito nell'Unione europea, sia che si tratti di soggetto extra Ue.

Dunque, in un caso come quello descritto, essendo la fattura ricevuta nel corso del 2021 e non essendo ancora stato pagato il corrispettivo, le prestazioni non risulterebbero essere state "effettuate prima della fine del periodo di transizione".

Di conseguenza, l'applicazione dell'imposta mediante reverse charge avverrebbe con l'emissione di **autofattura**, entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione ([art. 46](#) del DL 331/93), dal momento che le controparti stabilite nel Regno Unito, a partire dal 1° gennaio 2021, sono a pieno titolo soggetti extra Ue.

A una diversa conclusione si dovrebbe pervenire qualora fosse emessa **nota di variazione** in diminuzione da parte del prestatore del Regno Unito (ad esempio a seguito della concessione di uno sconto), in relazione a una prestazione generica resa nel corso del 2020. In tale ipotesi, il documento ricevuto dal soggetto passivo italiano dovrebbe comunque richiedere l'inversione contabile mediante integrazione con l'imposta (sebbene "in negativo"), facendosi riferimento a un'operazione transfrontaliera "effettuata prima della fine del periodo di transizione".

Sterilizzati gli effetti delle perdite sul capitale per cinque anni

Spetta agli amministratori verificare se sia ravvisabile la sussistenza della continuità aziendale e ai sindaci controllare la congruenza delle loro scelte

/ Pier Luigi MORARA

Il comma 266 dell'[art. 1](#) della legge di bilancio 2021 (L. 178/2020) dispone la **sterilizzazione** degli obblighi connessi all'emersione di **perdite** generate nell'esercizio 2020, sia ai fini degli obblighi di ripianamento, sia in relazione all'operatività dello scioglimento per perdita del patrimonio. Le perdite 2020 erano già state "sterilizzate" dall'[art. 6](#) del DL 23/2020 convertito, che aveva neutralizzato la causa di scioglimento fino al 31 dicembre 2020: è ragionevole pensare che la mancata proroga di questa previsione avrebbe generato – a partire dal 1° gennaio 2021 – uno sconquasso di rilevanti proporzioni e quindi la **proroga** di questa previsione è stata sicuramente razionale rispetto all'esigenza di contenere l'impatto della pandemia sul sistema economico. Quel che fa riflettere è però la durata dell'effetto di sterilizzazione, che è stato fissato all'assemblea che approva il bilancio del **quinto esercizio successivo** al 2020: assemblea nel corso della quale se le perdite non fossero state colmate dai risultati economici della società, dovrebbero dare luogo alla corrispondente riduzione del capitale. Nel frattempo, queste perdite avranno una contabilizzazione specifica, perché andranno distintamente indicate nella Nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine e delle movimentazioni intervenute nell'esercizio.

La durata quinquennale di questa previsione, e in particolare del mancato operare della causa di scioglimento, rinnova una discussione sull'attualità della funzione reale del capitale sociale delle società di capitali e sull'opportunità di riferire ad altri indicatori, in particolare di sostenibilità finanziaria, la continuità della società. Non è certo questa la sede per approfondire questo argomento, pure molto interessante: la norma apre riflessioni operative sulla riconfigurazione degli **obblighi** degli **amministratori** che si trovano a gestire società con patrimonio netto negativo.

Gli amministratori, verificandosi la perdita dell'esercizio 2020, devono comunque convocare senza indugio l'assemblea per l'immediata riduzione del capitale e contemporaneo aumento del medesimo: l'assemblea "può" deliberare di rinviare tali decisioni alla chiusura del quinto esercizio successivo. La sterilizzazione non è, quindi, un effetto automatico della norma, ma frutto di un'**opzione** che è l'assemblea a esercitare.

Questa discrezionalità apre un tema relativo al rapporto tra **maggioranza e minoranza**: la scelta si presta a due possibili soluzioni "egoistiche" di cui i soci potrebbero valersi. Da una parte, i soci di maggioranza potrebbero imporre la ricapitalizzazione, animati dall'in-

tento di diluire gli altri soci eventualmente in difficoltà finanziaria. D'altro lato, i soci di maggioranza (ma anche quelli di minoranza, ove lo statuto prevedesse maggioranze qualificate per le operazioni sul capitale) potrebbero impedire la ricapitalizzazione che sarebbe invece necessaria. Ciò anche tenendo conto che non è stata prorogata la norma dell'[art. 8](#) del DL 23/2020 che sospendeva, fino al 31 dicembre 2020, la postergazione dei finanziamenti soci e che quindi i finanziamenti soci nel 2021 torneranno a essere "quasi capitale".

Queste situazioni andranno affrontate ricorrendo al criterio della **buona fede** e all'**interesse sociale**. D'altro canto, costituirebbe ragionevolmente un abuso del diritto concesso dalla norma il rinviare a nuovo per cinque anni la perdita, ove, ad esempio, la società ne avesse già maturato altre, senza alcuna prospettiva di recupero e soprattutto ove la situazione finanziaria prospettica della società fosse compromessa. La norma non va considerata come un atto di indiscriminata clemenza, ma ha la finalità di non condannare ingiustamente quelle società che sono state incise da perdite straordinarie nel 2020 e di esonerare gli amministratori da responsabilità, ma se la società ha comunque finanza e una prospettiva di recupero.

Questo riporta sul tavolo degli amministratori (e dei sindaci) il cuore del problema: spetta esclusivamente agli **amministratori**, per le norme societarie che discendono dall'[art. 2086](#) c.c., verificare se, nonostante la perdita sterilizzata, sia ravvisabile la sussistenza della **continuità** aziendale, alla stregua della sostenibilità del debito e della possibilità che, nel quinquennio, la perdita sia riassorbita. E ai sindaci controllare la congruenza delle loro scelte.

La verifica va effettuata immediatamente dopo l'eventuale assemblea che rinvia a nuovo la perdita e costantemente rinnovata: gli amministratori, oltre all'obbligo di adottare le misure di prevenzione e contenimento della crisi, hanno sempre il potere/dovere di sottoporre ai soci l'esigenza della società di avere mezzi propri adeguati a conseguire l'oggetto sociale, anche per evitare che ricorra la causa di scioglimento dell'[art. 2484](#) comma 1 n. 2 c.c. E ad avviso di chi scrive, nel corso dei cinque anni e di fronte a una situazione che non inverte in maniera sensibile la tendenza, gli amministratori dovrebbero **richiamare l'assemblea** per proporre ai soci un'eventuale riconsiderazione dell'opportunità di continuare a valersi della sterilizzazione della perdita. Per i sindaci si tratterà di verificare attivamente, valendosi dei propri poteri, queste scelte.

Non passano gli emendamenti per sbloccare le elezioni dei commercialisti

Si allontana la risoluzione politica dello stallo elettorale. Tutto potrebbe essere rimandato a dopo la pronuncia del TAR

/ Savino GALLO

Almeno per il momento non ci sarà nessuna soluzione "politica" a risolvere lo **stallo** riguardante le elezioni per il rinnovo degli Ordini locali dei commercialisti. Nella giornata di ieri, infatti, i tre **emendamenti** al Mil-leproroghe redatti dal Consiglio nazionale di categoria e presentati da alcuni deputati del Partito Democratico sono stati dichiarati **inammissibili**.

L'iniziativa era finalizzata a modificare il DLgs. [139/2005](#), introducendo innanzitutto le **quote di genere**, in modo da andare a sanare il *vulnus* che aveva portato il Consiglio di Stato ad accogliere l'istanza di sospensione cautelare collegata al ricorso presentato da una commercialista pescarese. In questo modo, almeno nelle intenzioni del CNDCEC, si sarebbero potute sbloccare le elezioni locali senza per forza dover aspettare la conclusione della vicenda giudiziaria.

L'**udienza di merito** dinanzi al TAR del Lazio, infatti, si terrà il 14 aprile, ma potrebbe non essere risolutiva, perché il tribunale amministrativo potrebbe rimettere la questione alla Corte Costituzionale o chiedere un passaggio legislativo per modificare la legge ordinamentale nella parte già modificata dall'emendamento Conzatti inserito nel decreto "Ristori".

In entrambi i casi, la prospettiva, in termini di tempistica, potrebbe non essere breve, per questo si è provato a spingere sulla soluzione politica, attraverso la presentazione di emendamenti che, oltre alle quote di genere, definivano le attribuzioni di Ordini e Consiglio nazionale in regime di *prorogatio* e introducevano le

specializzazioni (si veda ["Pronti gli emendamenti per sbloccare le elezioni dei commercialisti"](#) del 22 gennaio).

Come detto, i tre emendamenti sono stati dichiarati inammissibili per difetto di coerenza rispetto all'oggetto del provvedimento, ma ce ne sarebbe anche un **quarto**, a firma Currò del Movimento 5 Stelle, che almeno per il momento sembrerebbe essere rimasto in piedi. L'emendamento prevede che, in deroga all'[art. 3](#), comma 1 del DL 293/1994 (secondo cui gli enti pubblici possono essere prorogati per non più di 45 giorni dalla scadenza del mandato), gli Ordini locali sono prorogati in carica fino alla nomina del prossimo Consiglio nazionale.

Abbastanza per scongiurare il **rischio commissariamento**, ma non si farebbe chiarezza sulle attribuzioni degli Ordini nel periodo di proroga, perché l'emendamento deroga solo al comma 1 e non anche al comma 2 di quell'art. 3, per il quale, in caso di proroga, si possono adottare solo atti di ordinaria amministrazione.

Pertanto, tale soluzione porrebbe un problema sulla strada di una eventuale **elezione** per il Consiglio nazionale **ad aprile** (si veda ["Elezioni del CNDCEC possibili ad aprile"](#) del 30 gennaio). Perché vincolando la proroga degli Ordini locali alla nomina del prossimo CNDCEC, i primi sarebbero automaticamente decaduti subito dopo la tornata elettorale. In questo caso, dunque, il commissariamento dei 131 Ordini potrebbe essere solo rinviato di qualche mese.

Curatore obbligato allo smaltimento dei rifiuti a seguito dell'inventario

Il Consiglio di Stato si è pronunciato sul tema degli adempimenti in materia ambientale

/ Tommaso NIGRO

Tra le diverse attribuzioni di compiti e responsabilità ascritte al curatore, merita attenzione la posizione che questi assume in ordine alla complessa disciplina dei c.d. **reati ambientali**. Nel variegato panorama dell'attuale giurisprudenza, non vi è dubbio che quella amministrativa svolga una funzione di indirizzo, tant'è che sia il giudicante penale che quello civile sembrano a essa rifarsi, con non sempre univocità di conclusioni. Analizzando, dunque, la tematica da tale versante si segnala la recente sentenza n. [3](#) del 26 gennaio 2021, con la quale il Consiglio di Stato in Adunanza plenaria, investito della questione dall'ordinanza del 15 settembre 2020 n. 5454, ha sancito il principio di diritto secondo il quale "ricade sulla curatela fallimentare l'oneri di **ripristino** e di **smaltimento** dei **rifiuti** di cui all'[art. 192](#) d.lgs. n. 152/2006 e i relativi costi gravano sulla massa fallimentare".

Ciò risolve un'annosa e controversa questione, ma impone qualche ulteriore considerazione per effetto del non del tutto lineare percorso argomentativo svolto in sentenza.

Il tema rimesso al Consiglio di Stato era inteso a chiarire "se, a seguito della dichiarazione di **fallimento**, perdano giuridica rilevanza gli obblighi cui era tenuta la società fallita ai sensi dell'[art. 192](#) d.lgs. n. 152/2006 (con la ricaduta sulla **finanza** pubblica e con un corrispondente vantaggio patrimoniale dei creditori della società fallita e sostanzialmente di questa), pur se il curatore fallimentare – in un'ottica di continuità – «gestisce» proprio il patrimonio del bene della società fallita e ne ha la disponibilità materiale".

Dopo un'iniziale prima ricostruzione fattuale il giudice esamina il profilo **soggettivo** del curatore escludendo che questi possa essere considerato "un avente causa del fallito nel trattamento di rifiuti, salve, ovviamente, le ipotesi in cui la produzione dei rifiuti sia ascrivibile specificamente all'operato del curatore, non dando vita il Fallimento ad alcun fenomeno successorio sul piano giuridico"; il che, sempre ad avviso del Collegio, **esclude** "una responsabilità del curatore del fallimento, non essendo il curatore né l'autore della condotta di abbandono incontrollato dei **rifiuti**, né l'avente causa a titolo universale del soggetto inquinatore, posto che la società dichiarata fallita conserva la propria soggettività giuridica e rimane titolare del proprio patrimonio, attribuendosene la facoltà di gestione e di disposizione al medesimo curatore".

Ciononostante, nel valutare la rilevanza dell'obbligo, evidentemente operando un distinguo tra "responsabilità" e "**legittimazione** passiva", ritiene "che la presenza

dei rifiuti in un sito industriale e la posizione di detentore degli stessi, acquisita dal curatore dal momento della dichiarazione del fallimento dell'impresa, tramite l'**inventario** dei beni dell'impresa medesima ex [artt. 87](#) e ss. l.f., comportino la sua legittimazione passiva all'ordine di rimozione", avendo cura di precisare, inoltre, che detta responsabilità "è connessa alla qualifica di **detentore** acquisita dal curatore fallimentare non in riferimento ai rifiuti (che sotto il profilo economico a seconda dei casi talvolta si possono considerare "beni negativi"), ma in virtù della detenzione del bene immobile inquinato su cui i rifiuti insistono e che, per esigenze di **tutela** ambientale e di rispetto della normativa nazionale e comunitaria, devono essere smaltiti".

Sicché "l'unica lettura del d.lgs. n. [152](#) del 2006 compatibile con il diritto europeo, ispirati entrambi ai principi di prevenzione e di responsabilità, è quella che consente all'Amministrazione di disporre **misure** appropriate nei confronti dei curatori che gestiscono i beni immobili su cui i rifiuti prodotti dall'impresa cessata sono collocati e necessitano di smaltimento".

Al di là della motivazione, che si fonda sul noto principio del "chi inquina paga" e sul mancato riconoscimento al curatore dell'**"esimente"** interna" ex [art. 192](#) comma 3 del DLgs. 152/2006, l'Adunanza pone, a ben vedere, un ulteriore elemento di novità che sembrerebbe "dispensare" dall'obbligo dello **smaltimento** il curatore che non abbia stabilito un "rapporto di materialità" con il bene immobile in cui giacciono i rifiuti precedentemente prodotti (ad es. in ipotesi in cui il cespite non sia di proprietà e/o non vi sia un titolo atto al godimento).

Di più, incidentalmente, la sentenza esamina il profilo dell'incapienza del fallimento rispetto ai costi della bonifica, ricordando che "in caso di mancanza di risorse, si attiveranno gli strumenti ordinari azionabili qualora il soggetto obbligato (fallito o meno, imprenditore o meno) non provveda per mancanza di idonee risorse", nonché la possibilità per il Comune di "**insinuare** le spese sostenute per gli interventi nel fallimento, spese che godranno del privilegio speciale sull'area bonificata a termini dell'[art. 253](#), comma 2, d.lgs. n. 152/2006".

Si tratta di lettura sistematica che, conclusivamente, seppur chiara nell'enunciato principio che sancisce l'obbligo di smaltimento, sembra mantenere uno spiraglio in ordine all'assenza di **responsabilità** del curatore convalidando così quanto già riconosciuto da una certa giurisprudenza penale (Cass. 28 settembre 2016 n. 40318) secondo l'antico brocardo *ad impossibilia nemo tenetur*.

Autonomi esclusi dall'automaticità delle prestazioni previdenziali

Rimane dubbia invece l'operatività del principio per i lavoratori parasubordinati

/ Viviana CHERCHI

La Cassazione si è recentemente pronunciata sul principio dell'**automaticità** (o automatismo) delle prestazioni previdenziali, statuendo come tale principio, così come interpretato dalla giurisprudenza costituzionale, trovi applicazione, con riguardo ai vari sistemi di previdenza e assistenza obbligatori, come regola generale e possa essere derogato solo in base a specifiche disposizioni di legge (Cass. n. [27427/2020](#)).

Tale decisione offre lo spunto per affrontare la questione dell'ambito soggettivo di applicazione di tale importante principio della nostra legislazione sociale, contenuto nell'[art. 2116](#) c.c., ai sensi del quale le prestazioni previdenziali sono dovute al lavoratore anche nel caso in cui il datore di lavoro non abbia versato regolarmente i contributi dovuti, "salvo che la legge disponga diversamente".

Per l'assicurazione generale obbligatoria per invalidità, vecchiaia e superstiti, l'automaticità delle prestazioni previdenziali opera nei limiti della **prescrizione** ([art. 3](#) commi 9 e 10 della L. 335/95), ossia ai fini del diritto e della misura delle prestazioni si tiene conto soltanto della contribuzione omessa non prescritta (e dei periodi cui la stessa è riferita).

Al fine di non compromettere la prestazione previdenziale a favore del lavoratore, entro i limiti temporali della prescrizione, la contribuzione dovuta, ma non pagata, dal datore di lavoro viene considerata fittiziamente presente nella posizione contributiva del lavoratore indipendentemente dall'effettivo recupero da parte dell'ente.

Il datore di lavoro resta, comunque, soggetto, per i contributi prescritti, a una azione a iniziativa del lavoratore, di condanna al **risarcimento** dei danni per l'omissione contributiva, ai sensi dell'[art. 2116](#) comma 2 c.c., ovvero al risarcimento del danno in forma specifica a mezzo di costituzione di una rendita vitalizia reversibile ([art. 13](#) della L. 1338/62; circ. INPS n. [78/2019](#)).

In merito all'ambito soggettivo di operatività del principio ex [art. 2116](#) c.c., se è indiscusso che l'automaticità delle prestazioni previdenziali trovi piena applicazione a favore dei lavoratori subordinati – e ciò in quanto l'obbligazione di pagamento dei contributi è posta a esclusivo carico del datore di lavoro – è altrettanto pacifico, in giurisprudenza, come tale principio non operi a favore dei **lavoratori autonomi** (e, segnatamente, dei liberi professionisti) in quanto obbligati a versare direttamente la propria contribuzione (Cass. n. [9865/2019](#); Cass. n. [15643/2018](#)).

Non si rinviene, invece, un indirizzo giurisprudenziale unanime in ordine ai **lavoratori c.d. parasubordinati**. I collaboratori coordinati e continuativi (c.d. co.co.co.), iscritti alla Gestione separata INPS ([art. 2](#) comma 26 della L. 335/95), non hanno – al pari dei lavoratori subordinati – alcun margine di controllo sull'effettivo versamento dei contributi dovuti alla gestione separata, il cui pagamento grava sul committente sia per la quota posta a suo carico che per la quota a carico del collaboratore.

Per tali lavoratori, tuttavia, il legislatore ha espressamente previsto l'operatività del principio di automaticità unicamente per l'indennità di **maternità/paternità** ([art. 64-ter](#) del DLgs. 151/2001, come introdotto dall'[art. 13](#) del DLgs. 80/2015; circ. INPS n. [42/2016](#)) restando, invece, escluso per le altre prestazioni previdenziali erogate dall'INPS.

Parte della giurisprudenza ha ritenuto che il principio di automaticità delle prestazioni previdenziali non fosse applicabile anche ai regimi previdenziali relativi alle co.co.co., facendo principalmente leva sull'**assenza** nell'ordinamento di un dato normativo idoneo ad ascrivere tale principio a regola generale intercategoriale (Trib. Roma n. [4120/2017](#)).

Secondo altra parte della giurisprudenza, invece, il principio dell'automaticità delle prestazioni previdenziali deve trovare applicazione anche per i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (Trib. Bergamo n. [941/2013](#); Trib. Bari n. [980/2019](#)).

A sostegno di tale indirizzo milita, in primo luogo, l'interpretazione dell'[art. 2116](#) c.c. fornita dalla Corte Costituzionale – richiamata recentemente dalla Cassazione (sentenza n. [27427/2020](#)) – secondo cui l'automaticità delle prestazioni previdenziali costituisce una **regola generale**, derogabile solo in presenza di specifiche disposizioni di legge (Corte Cost. n. [374/97](#)). È stata, inoltre, sottolineata la specularità tra il sistema di pagamento dei contributi delle co.co.co. e quello dell'AGO per i lavoratori subordinati, che prevedono l'assolvimento dell'obbligo contributivo a carico di datori e committenti anche per la quota spettante al lavoratore. Anche dal punto di vista fiscale, i compensi percepiti dai lavoratori parasubordinati sono assimilati a quelli derivanti dal lavoro subordinato.

Alla luce della *ratio* sottesa al principio di cui all'[art. 2116](#) c.c., appare ragionevole che l'automaticità trovi applicazione a favore di tutti i lavoratori la cui obbligazione contributiva sia posta a carico di un **terzo**.

Clausola “*simul stabunt simul cadent*” abusiva solo senza buona fede

Nessuna revoca ingiustificata se l'applicazione è legittima

/ Maurizio MEOLI e Ilaria PERO

Il Tribunale di Milano, nella sentenza n. [2565](#) del 24 aprile 2020, si è nuovamente soffermato ad analizzare l'operatività della clausola “**simul stabunt simul cadent**” nel contesto di un giudizio intentato dal componente del CdA a tempo indeterminato di una srl che, in esito alla decadenza provocata dalle dimissioni degli altri amministratori, non veniva rieletto; tali circostanze lo inducevano ad agire contro la società e contro gli amministratori dimissionari per ottenere il risarcimento dei danni, adducendo di essere stato revocato dalla propria carica illegittimamente, senza preavviso e senza giusta causa.

Si ricorda, a tal proposito, come detta clausola, pur assolvendo alla funzione meritoria di preservare gli equilibri nell'ambito del CdA, così da consentire di rafforzare la coesione interna, possa prestarsi ad **uso strumentale** e distorto allorquando le dimissioni di taluno degli amministratori siano state dettate unicamente o prevalentemente dallo scopo di estromettere amministratori sgraditi, eludendo in tal modo l'obbligo di corresponsione degli emolumenti residui e dell'eventuale risarcimento del danno previsto in caso di revoca senza giusta causa.

Proprio su tale aspetto è intervenuta la pronuncia in esame. Il Tribunale ha avuto cura di precisare come gli elementi indiziari offerti dall'attore non fossero tali, per univocità e concordanza, da costituire prova del **fine abusivo** sotteso alle dimissioni che ebbero a provocare la decadenza dell'intero organo amministrativo.

Più nel dettaglio, la sentenza chiarisce come la legittima applicazione della clausola escluda la possibilità di parlare di **revoca dell'incarico** sicché, se applicata senza fini abusivi, essa non fa sorgere alcun diritto a favore dell'amministratore decaduto: costui, infatti, a seguito dell'accettazione iniziale dell'incarico, aderisce implicitamente alle clausole dello statuto sociale che regolano le condizioni di nomina e permanenza degli organi sociali. Detta adesione comporta, dunque, l'accettazione dell'eventualità di una cessazione anticipata dall'ufficio di amministratore nel caso in cui trovi applicazione la clausola in oggetto (cfr. Trib. Milano n. [4955/2016](#)).

Di conseguenza, l'attore dovrà fornire in giudizio la prova dell'esercizio abusivo e **contrario a buona fede** di tale clausola, dimostrandosi, peraltro, irrilevanti, a tal fine, le contestazioni mosse in ordine all'asserita assenza di motivazione delle singole dimissioni presentate da ciascun componente del CdA, trattandosi di un atto caratterizzato da ampia discrezionalità (l'[art.](#)

[2385](#) comma 1 c.c., infatti, assicura all'amministratore sostanziale libertà di recesso, poiché non richiede la sussistenza di una giusta causa o di un giustificato motivo per la rinuncia all'incarico).

Nel caso di specie, comunque, l'attore non allegava elementi idonei ad avvalorare la tesi della **strumentalità delle dimissioni** degli altri amministratori; queste, per contro, trovavano idonea giustificazione nell'esigenza di riorganizzazione societaria e del gruppo. Circostanze che, complessivamente analizzate, portavano il Collegio a concludere per un utilizzo fisiologico della clausola.

A corroborare il rigetto della domanda risarcitoria intervengono, poi, le argomentazioni svolte dal Tribunale in ordine all'insussistenza di un **diritto soggettivo** in capo all'amministratore decaduto a mantenere la carica ricoperta fino ad un termine determinato. Detta circostanza, infatti, avrebbe potuto configurarsi ove la carica, inizialmente a tempo determinato, fosse rimasta tale. Ma questa, a seguito di una successiva assemblea finalizzata alla nomina del nuovo CdA, si era trasformata in carica a tempo indeterminato “sino a revoca e dimissioni”, senza che l'attore avanzasse alcuna contestazione.

A fronte di ciò, il Collegio richiama l'orientamento espresso dalla giurisprudenza di legittimità a mente del quale, la revoca di un amministratore di srl nominato a tempo indeterminato non trova la sua disciplina normativa nel disposto di cui all'[art. 2383](#) c.c., bensì nella disciplina dettata con riguardo al **mandato oneroso** a tempo indeterminato, con conseguente riconoscimento in capo al mandatario del diritto al risarcimento del danno in assenza di giusta causa, solo allorquando la revoca non sia stata comunicata con congruo preavviso (cfr. Cass. n. [3312/2000](#)).

Indennizzo per incarico a tempo indeterminato in base al preavviso

Quindi, anche qualora fosse stato possibile ravvisare un abusivo esercizio della clausola *simul stabunt simul cadent*, circostanza negata nel caso di specie, l'attore non sarebbe stato legittimato a richiedere un danno pari ai compensi non percepiti fino alla scadenza originariamente fissata, ma solo un **indennizzo** pari al compenso dovuto per la durata del preavviso che la società avrebbe dovuto concedere in occasione della revoca dello stesso (stabilito secondo equità in sei mesi).

Deposito telematico in Cassazione ancora fermo

Il decreto pubblicato il 28 gennaio 2021 accerta però il funzionamento del sistema informativo

/ **Dario AUGELLO e Gabriella DE MATTIA**

Il decreto del Ministero della Giustizia 27 gennaio 2021, rubricato "Attivazione presso la Corte di cassazione, settore civile, del servizio di deposito telematico degli atti e dei documenti da parte dei difensori delle parti", è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 28 gennaio.

Nel prendere atto dello sviluppo tecnologico già in essere, il DM stabilisce che è "accertata" presso la **Cassazione** l'installazione e l'idoneità delle attrezzature informatiche, nonché la funzionalità dei servizi di comunicazione del settore civile per il **deposito telematico** degli atti processuali e dei documenti da parte dei difensori a decorrere dal 31 marzo 2021.

Tuttavia il decreto in esame non è attuativo delle disposizioni normative in materia di processo civile telematico ([art. 16-bis](#), comma 6 del DL 179/2012 convertito), ma risulta emanato unicamente per dare attuazione a quanto previsto dall'[art. 221](#), comma 5 del DL 34/2020 convertito.

Si ricorda che tale disposizione, di natura emergenziale, è stata introdotta nel luglio 2020 in sede di conversione del DL [34/2020](#) e prevedeva astrattamente la **facoltà**, per gli avvocati, di depositare "atti" e "documenti" in modalità telematica.

L'attivazione del servizio elettronico, secondo il DL 34/2020, doveva però essere preceduta da un provvedimento del Direttore generale dei sistemi informativi e automatizzati del Ministero della Giustizia, il quale doveva previamente accertare l'installazione e l'idoneità delle **attrezzature informatiche**, unitamente alla funzionalità dei servizi di comunicazione dei documenti informatici.

Analoga possibilità, a dire il vero, era già stata concessa agli avvocati sulla base dell'[art. 83](#), comma 11-bis del DL 18/2020 (previsione introdotta in sede di conversione in legge del DL), che però aveva efficacia limitata fino al 31 luglio 2020, mentre la previsione contenuta nel DL 34/2020 non era soggetta ad alcuna scadenza e neanche alla cessazione dello stato di emergenza.

Anche il comma 11-bis richiedeva l'adozione di un **decreto attuativo**, che però non è mai stato emanato.

Stando, dunque, alla lettera del decreto, emesso in attuazione dell'[art. 221](#), comma 5 del DL 34/2020 convertito, sembrerebbe che, a decorrere **dal 31 marzo** 2021, gli avvocati delle parti, compresa l'Avvocatura di Stato, possano depositare in via telematica tutti gli atti, quindi anche ricorsi e controricorsi, nonché memorie e documenti, senza dover anche procedere, contestualmente, al deposito dell'atto in forma cartacea presso la cancelleria della Cassazione.

Eppure, a nostro avviso, queste ultime disposizioni **mal**

si coordinano con l'avvio del processo telematico in Cassazione oggetto del protocollo d'intesa del 15 ottobre 2020 (sottoscritto dal Ministero della Giustizia), che sta ancora vivendo la sua fase di "sperimentazione" (si veda "[Processo telematico in Cassazione quasi al traguardo](#)" del 19 gennaio 2021).

Manca ancora il decreto attuativo

Infatti, per conferire **valore legale** al processo telematico in Cassazione, è necessario che venga emanato il decreto attuativo previsto dall'[art. 16-bis](#), comma 6 del DL 179/2012 convertito.

Proprio a causa del ritardo nell'emanazione di tale decreto (prevista dal protocollo d'intesa per il 31 dicembre 2020), a oggi non è ancora stato avviato il processo telematico con la possibilità, per le parti, di depositare in via telematica gli atti del giudizio, con pieno valore legale, senza necessità di procedere con l'ulteriore deposito cartaceo.

C'è da dire, inoltre, che il decreto in commento non chiarisce nessun aspetto operativo connesso al deposito telematico degli atti, ma si limita ad accertare l'idoneità delle attrezzature informatiche nonché la funzionalità dei servizi di comunicazione a far data dal 28 gennaio 2021.

Allo stato attuale non si ritiene, dunque, che il decreto in commento possa incidere significativamente sul deposito degli atti in modalità telematica, mentre per il momento, fintanto che il processo telematico non verrà avviato, restano applicabili a tutte le parti in causa le **indicazioni** rese con l'ulteriore protocollo d'intesa del 27 ottobre 2020, successivamente integrato il 18 novembre 2020.

In particolare, il protocollo d'intesa del 27 ottobre 2020 ha previsto che la cancelleria della Cassazione, contestualmente all'avviso di fissazione dell'udienza pubblica o dell'adunanza camerale non partecipata, formuli l'invito a trasmettere entro 10 giorni, **in via facoltativa**, copia informatica, in formato pdf, degli atti del procedimento già depositati dalle parti in formato cartaceo (quindi con mero valore di cortesia, senza valore sostitutivo del deposito cartaceo, né con effetto di rimessione in termini per eventuali decadenze processuali già intervenute).

Con successiva integrazione è stata poi inserita la previsione che, secondo le stesse modalità sopra descritte, sia trasmessa alla cancelleria di sezione anche copia informatica delle memorie difensive, nonché delle conclusioni scritte del Pubblico Ministero.

Norme sugli appalti pubblici anche per la federazione sportiva nazionale

Rileva se viene esercitata attività di interesse generale con carattere non industriale o commerciale

/ Stefano COMELLINI

Sono noti gli accesi e contrastati dibattiti, pure causa di estemporanei interventi normativi (DL [5/2021](#)), che hanno di recente riguardato il ruolo del CONI, i suoi delicati rapporti con il Governo e con i diversi enti organizzati nell'ambito dell'ordinamento sportivo.

Proprio sul punto, con una decisione depositata ieri (cause riunite C-155/19 e C-156/19), ha avuto modo di intervenire la Corte di Giustizia Ue affermando che una federazione sportiva nazionale, nel caso di specie la FIGC, può essere assoggettata alle norme in materia di affidamento degli **appalti pubblici** se esercita attività di interesse generale aventi carattere non industriale o commerciale.

Tuttavia, precisa la Corte, questo si verifica solo nel caso in cui si riscontri l'esistenza di un effettivo **potere di controllo** sulla federazione stessa – associazione di diritto privato dotata di personalità giuridica – da parte di un'autorità pubblica, quale il Comitato olimpico nazionale italiano, che deve poter influire sulle decisioni della prima in materia di appalti pubblici.

La vicenda riguardava una procedura negoziata organizzata dalla FIGC per l'affidamento dei servizi di facchinaggio al seguito delle squadre nazionali e presso il magazzino dell'ente. All'esito di tale procedura, uno degli offerenti invitati a partecipare alla procedura stessa, al quale però l'appalto non era stato attribuito, aveva presentato ricorso al TAR sostenendo che la FIGC deve considerarsi organismo di diritto pubblico e come tale tenuta a rispettare le regole di pubblicità previste dalla normativa in materia di appalti pubblici.

Proprio sulla pretesa natura pubblica della FIGC si è snodato l'iter giudiziario, fino al Consiglio di Stato che decideva di sottoporre alla Corte due questioni pregiudiziali sull'interpretazione della direttiva in materia di affidamento degli appalti pubblici (Direttiva [2014/24/Ue](#)), in particolare per chiarire se la FIGC soddisfi alcuni **presupposti**, enunciati dalla direttiva di cui sopra, per poter essere qualificata come "organismo di diritto pubblico" ed essere così tenuta ad applicare le norme in materia di affidamento degli appalti pubblici. La Corte Ue ha innanzitutto rilevato che, in Italia, l'attività di interesse generale costituita dallo sport viene realizzata da ciascuna delle federazioni sportive nazionali nell'ambito di compiti a carattere pubblico espressamente attribuiti alle stesse dalla normativa nazionale; con la precisazione che vari di questi compiti sembrano essere privi di carattere industriale o commerciale. Ne consegue che, in questi ultimi ambiti di attività, una federazione sportiva nazionale, quale la FIGC, può essere considerata come creata per soddi-

sfare specificatamente esigenze di interesse generale aventi carattere **non industriale** o commerciale.

La Corte precisa che tale conclusione non viene messa in discussione dal fatto che, da un lato, la FIGC ha la veste giuridica di un'associazione di diritto privato e che, dall'altro, essa persegue, insieme ad attività di interesse generale tassativamente elencate dalla normativa nazionale, altre attività anche **autofinanziate** (ad es. l'ambito delle sponsorizzazioni).

Inoltre, per quanto concerne la questione se la gestione di una federazione sportiva nazionale debba essere considerata assoggettata al **controllo** di un'autorità pubblica come, nel caso di specie, il CONI, la Corte ha ritenuto che un'amministrazione pubblica incaricata, essenzialmente, di dettare regole in materia sportiva, di verificare la loro corretta applicazione e di intervenire unicamente a livello dell'organizzazione delle competizioni e della preparazione olimpica senza disciplinare l'organizzazione e la pratica nel quotidiano delle diverse discipline sportive, non può essere considerata, di primo acchito, come un organo gerarchico capace di controllare e di dirigere la gestione delle federazioni sportive nazionali.

Inoltre, la Corte Ue riconosce che l'**autonomia di gestione** conferita in Italia alle federazioni sportive nazionali sembra, in linea generale, deporre in senso contrario all'esistenza di un controllo attivo del CONI, esteso al punto che quest'ultimo sarebbe in grado di influire sulla gestione di una federazione sportiva nazionale come la FIGC, segnatamente in materia di affidamento di appalti pubblici.

Tuttavia, la formulazione di questo rilevante principio viene mitigata dalla Corte con la considerazione che una tale presunzione può essere smentita qualora si dimostri che i **diversi poteri** di cui il CONI è dotato nei confronti della FIGC (e delle altre singole federazioni) consentano al primo di influire sulle decisioni di quest'ultima in materia di appalti pubblici.

Si tratta di una valutazione attribuita al giudice nazionale del rinvio, da condursi, secondo la prescrizione della Corte, con una analisi complessiva e analitica sulla sussistenza di poteri di controllo del CONI sulla gestione della singola federazione sportiva; e, in caso affermativo, sulla eventuale influenza che ciascuna federazione – in quanto partecipe degli organi del CONI (es. Consiglio nazionale) – è in grado di esercitare sul controllo di gestione esercitato dal CONI nei confronti della federazione stessa, così che tale controllo possa essere **neutralizzato** e tale federazione ritrovi il dominio sulla propria gestione.

Denuncia “231” per le società se viene commesso un reato tributario

La polizia giudiziaria che sta investigando sul reato presupposto è tenuta a riferire al P.M. anche sulle concomitanti vicende organizzative dell'ente

/ Maria Francesca ARTUSI

Tra i chiarimenti di [Telefisco 2021](#), la Guardia di Finanza si sofferma anche su alcuni aspetti connessi al diritto penale tributario e, in particolare, alla responsabilità delle **persone giuridiche** ai sensi del DLgs. [231/2001](#).

È stato domandato se, nel caso in cui il rappresentante legale di una società di capitali venga segnalato per uno dei reati tributari rilevanti ai fini della responsabilità “231”, in assenza dell'adozione dei presidi previsti dal decreto in questione, venga automaticamente segnalata alla Procura anche la responsabilità della società stante il suo beneficio derivante dal pagamento di minore imposte (imposte dirette e IVA).

La risposta è sostanzialmente “sì”. Viene, infatti, precisato che la polizia giudiziaria che sta investigando sul reato presupposto è tenuta a riferire al Pubblico Ministero anche in ordine alle **concomitanti** vicende organizzative dell'ente, per verificarne i profili di diretta responsabilità.

Si pensi ad una **dichiarazione fraudolenta** mediante utilizzo di false fatture per importi superiori a 100.000 euro ([art. 2](#) del DLgs. 74/2000 e [art. 25-quinquiesdecies](#) del DLgs. 231/2001). In tale ipotesi, oltre alla denuncia del legale rappresentante della società per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti, l'operatore di polizia giudiziaria è tenuto a segnalare all'Autorità giudiziaria anche la posizione del soggetto collettivo, rappresentando tutte le circostanze di fatto utili a delineare l'eventuale responsabilità dell'ente, ivi compresa la mancata adozione del modello organizzativo.

Va, tuttavia, ricordato – come in effetti precisa anche la Guardia di Finanza – che da tale denuncia non deriva l'automatica sanzionabilità dell'ente.

Ciò in quanto la disciplina prevista dal DLgs. [231/2001](#) ha caratteristiche peculiari che richiedono la sussistenza di una **pluralità** di presupposti. Gli inquirenti saranno, dunque, tenuti, sin dall'emersione dei primi indizi di responsabilità in capo all'ente, a riscontrare la sussistenza di tali presupposti sviluppando specifici approfondimenti.

Innanzitutto, andrà accertata la sussistenza di un concreto **vantaggio** o interesse per l'ente, di regola presente nei reati fiscali che, normalmente, producono per l'ente-contribuente un beneficio economico corrispondente all'indebito risparmio fiscale. Sarà, inoltre, necessario raccogliere ogni utile elemento di prova in or-

dine all'atteggiamento psicologico che ha caratterizzato la condotta dell'agente, attraverso l'esame della documentazione contabile ed extracontabile acquisita alle indagini, al fine di verificare eventuali fenomeni di “dissociazione” fra la volontà del soggetto collettivo e quello della persona fisica autrice del reato, con conseguente esonero di responsabilità dell'ente.

A seguito di ciò, si passerà a verificare l'**idoneità** dei modelli organizzativi eventualmente adottati a prevenire la commissione di reati della specie di quello presupposto. La GdF ricorda che un modello organizzativo adeguato a prevenire il delitto di dichiarazione fraudolenta di cui all'[art. 2](#) del DLgs. 74/2000 dovrebbe prevedere, infatti, specifiche misure di controllo relativamente al ciclo passivo delle forniture.

Dal punto di vista procedimentale, nel chiarimento in esame, viene ricordato che l'accertamento “231” è regolato, sia pure con alcune deroghe, dalla disciplina processual-penalistica ([art. 34](#) del DLgs. 231/2001) e, fatte salve alcune eccezioni, è riunito al procedimento penale instaurato nei confronti dell'autore del **reato presupposto** ([art. 38](#) del DLgs. 231/2001). Tutto il materiale probatorio e indiziario acquisito nel procedimento penale viene, quindi, simultaneamente acquisito anche al procedimento amministrativo instaurato a carico dell'ente.

Disciplina 231 non subordinata all'obbligatorietà dell'azione penale

Possono essere utili due annotazioni in proposito. Da un lato, va evidenziato che la disciplina prevista dal DLgs. 231/2001 ha una natura **ibrida** e non è subordinata all'obbligatorietà dell'azione penale costituzionalmente garantita come accade per le persone fisiche. Pertanto, non solo non sarà automatica la sanzionabilità – come afferma la risposta a Telefisco 2021 – ma sarà da valutare anche lo stesso “rinvio a giudizio” della società, anche alla luce del fatto che l'adozione di un modello organizzativo resta, ad oggi, una mera facoltà per gli enti.

D'altra parte, però, è molto interessante osservare la rinnovata **attenzione** per l'esistenza di strumenti di buona organizzazione e di misure di prevenzione degli illeciti da parte della Guardia di Finanza e della polizia giudiziaria, nonché dello sviluppo di linee guida dell'azione inquirente in questi ambiti.

Tutele rinforzate per il personale delle ambasciate

Le nuove Linee guida, valedoli per il triennio 2020-2022, innovano in maniera rilevante la previgente disciplina

/ **Andrea COSTA e Angela FUSCO**

A un anno dalla **scadenza** della Disciplina del rapporto di lavoro dei dipendenti delle Ambasciate, Consolati, Legazioni, Istituti culturali e Organismi internazionali in Italia, i Ministeri degli Affari esteri e del Lavoro da una parte, e le organizzazioni sindacali FP-CGIL, CISL-FP, UIL-PA, CEUQ-FP dall'altra, con l'adesione dell'UGL, hanno definito, per gli anni 2020-2022, le nuove condizioni, ora denominate **Linee guida**.

Il settore rappresenta diverse specificità, distinguendosi, tra l'altro, per l'**extraterritorialità** del datore di lavoro e per la molteplicità delle fonti normative di riferimento, quali, tra le altre, la Convenzione di Vienna, la Convenzione di San Francisco n. [87/48](#) e la Convenzione di Ginevra n. [98/49](#), adottata dalla Conferenza dell'OIL.

Il carattere **transnazionale** del rapporto di lavoro ha fatto sorgere nel tempo una serie di contenziosi legati, tra l'altro, all'individuazione del giudice competente, all'obbligo del pagamento delle imposte in Italia, alla configurabilità del lavoro frontaliero.

Le nuove Linee guida hanno rappresentato l'occasione per una più completa definizione della **legislazione** applicabile ai dipendenti assunti in Italia. Già in premessa si richiama il principio della c.d. "immunità ristretta o relativa", riconosciuto dalla giurisprudenza della Suprema Corte (*cf.* per tutte Cass. SS.UU. 4 febbraio 2016 n. [2200](#)), secondo il quale, in deroga al principio di diritto internazionale *par in parem non habet imperium*, il **giudice italiano** è competente per le controversie, di natura patrimoniale, portate in giudizio da un lavoratore dipendente di uno Stato estero che voglia far valere diritti riconosciuti dalle stesse Linee guida.

Altra modifica riguarda le informazioni che il datore di lavoro deve trasmettere al lavoratore per consentire il rispetto degli **obblighi fiscali**.

Nello specifico, il nuovo par. 2 dell'art. 28 delle Linee guida prevede che la Rappresentanza diplomatica e gli altri Organismi internazionali debbano informare il lavoratore se agiscono come **sostituti d'imposta** o, in caso contrario, informarlo dell'onere di ottemperare agli adempimenti fiscali connessi al reddito percepito.

In merito il nuovo art. 5 prevede differenti obblighi a carico delle Rappresentanze diplomatiche che operano o meno come sostituti d'imposta, *ex* [art. 64](#) del DPR 600/73, sui redditi spettanti ai lavoratori dipendenti.

Il datore di lavoro sostituto d'imposta deve assolvere a tutti gli **obblighi** di versamento, certificazione e dichiarazione previsti dal par. 2 dell'art. 5, mentre coloro che non operano le ritenute fiscali IRPEF devono rilasciare al lavoratore, entro il 31 gennaio di ogni anno, idonea

certificazione attestante l'ammontare degli emolumenti erogati nel corso dell'anno precedente, al netto dei contributi previdenziali. Tale ultima disposizione, già presente nella precedente Disciplina, non sembrerebbe, a nostro avviso, in linea con le ordinarie disposizioni previste per i datori di lavoro.

Se l'obiettivo è quello di consentire al dipendente la presentazione della dichiarazione dei redditi nel rispetto della normativa vigente, si ritiene che i termini per la presentazione delle **comunicazioni** da parte delle Rappresentanze diplomatiche debbano essere, in entrambi i casi, coincidenti, senza aggravare il datore di lavoro non sostituto d'imposta di una duplicazione di informazioni, al 31 gennaio e alle previste scadenze della presentazione delle CU.

Riguardo alle ulteriori disposizioni, oltre alla previsione di un **nuovo livello A-super** per i lavoratori dei livelli A-1 e A-2 che ricoprono un ruolo caratterizzato da autonomia di iniziativa e di decisione, di un nuovo regime per la **malattia** e di nuove tipologie di permessi, risultano rilevanti le novità di carattere patrimoniale.

Sono previsti, per il 2020, 2021, 2022, nuovi **minimi tabellari** mensili e incrementi per l'indennità di funzione e per gli scatti di anzianità. Si richiama, in particolare, la nuova indennità di appartenenza, che ha sostituito l'indennità annuale del 2% della paga conglobata. La nuova indennità prevede, per 14 mensilità, la corrispondenza di 200 euro per l'Area A, 180 euro per l'Area B e 150 euro per l'Area C.

L'incremento economico è rilevante: si consideri in particolare un livello B3, con paga base di 1.716,60 euro, per il quale la nuova indennità mensile è pari a 180 euro. Nella Disciplina previgente, l'ex indennità annuale sarebbe stata pari a 34,33 euro.

Nuova indennità di responsabilità di 200 euro mensili per 14 mensilità

Occorre poi richiamare l'introduzione di una nuova indennità di responsabilità di **200 euro** mensili per 14 mensilità, da corrispondere ai livelli A-Super, A-1 e A-2, qualora esercitino funzioni di responsabile d'area o di unità organizzativa o siano in possesso di comprovate competenze specialistiche.

È indubbio come le nuove Linee guida impattino in maniera rilevante sul **costo del lavoro**, prevedendo retribuzioni che non tutte le Rappresentanze diplomatiche potranno rispettare – nel breve e nel lungo termine – con il rischio di alimentare il contenzioso con i dipendenti.

Spese non liquidabili alle Entrate se non costituite a mezzo di un legale

In realtà la Cassazione avrebbe dovuto applicare la regola che impone il compenso spettante agli avvocati

/ Antonino RUSSO

La Cassazione, con la pronuncia n. [27444](#) del 1° dicembre 2020, sembra essere incorsa in un errore alquanto evidente in tema di spese liquidabili all'**ente pubblico** ritualmente costituito in secondo grado e poi risultato vittorioso, in specie: l'[Agenzia delle Entrate](#).

Il giudizio riguardava un ricorso avverso il recupero della maggiore IRPEF per l'anno di imposta 2011 in relazione alla mancata dichiarazione di redditi provenienti da tre contratti di [locazione](#); la Commissione tributaria provinciale di Chieti accoglieva la domanda limitatamente a sei mensilità dell'anno 2011 in quanto riferite a **canoni non riscossi** per morosità del conduttore, ma tale sentenza veniva ribaltata *in toto* dalla Commissione regionale dell'Abruzzo, ferma nel rilevare che i canoni di locazione ancorché non percepiti devono essere dichiarati sino a quando intervenga una causa di risoluzione del contratto.

Seguiva il ricorso per cassazione del contribuente, incentrato su vari motivi e, tra questi, quello della asserita violazione dell'[art. 91](#) c.p.c. in relazione alla **liquidazione delle spese** in favore dell'Agenzia delle Entrate in mancanza di costituzione della stessa a mezzo dell'Avvocatura dello stato o di un legale.

Ebbene, la Corte ha annullato la sentenza impugnata limitatamente alla statuizione del pagamento delle [spese processuali](#), confermandola nel resto; la motivazione "a monte" di tale accoglimento si è racchiusa esclusivamente in questa (testuale) rilevazione: "come risulta dall'intestazione della sentenza di secondo grado l'Agenzia delle Entrate è stata in giudizio **senza il ministero di difensore** e quindi deve escludersi che la parte privata possa essere condannata al pagamento delle spese processuali sostenute dall'Ufficio per diritti e onorari (*cfr.* Cass. 8413/2016)".

L'erroneità, accennata, è resa palese dalla circostanza che nel DLgs. n. [546/92](#) vige la regola dell'art. 15, comma 2-*sexies*, secondo cui: "nella liquidazione delle spese a favore dell'ente impositore, dell'agente della riscossione e dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. [446](#), se assistiti da propri funzionari, si applicano le disposizioni per la liquidazione del **compenso spettante agli**

avvocati, con la riduzione del venti per cento dell'importo complessivo ivi previsto. La riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza".

A detta disposizione, che già distingue – nella locuzione "se" – la facoltà (e non l'obbligo) di adottare una "autodifesa", suscettibile però di liquidazione di spese nelle ipotesi di vittoria in giudizio, si affianca la disciplina speciale contenuta nel DLgs. n. [546/92](#), e precisamente agli artt. 10 e 11, statuenti che la qualifica di parte e la relativa *legitimitas ad processum* spettino ai singoli uffici periferici e non, invece, al rappresentante di vertice dell'Agenzia Entrate e dell'Agenzia Entrate-Riscossione (Cass. n. 9395/2007).

Richiamato un precedente non inerente

L'Agenzia fiscale è, infatti, articolata in **uffici** centrali e periferici, regionali e provinciali (a loro volta articolati in strutture di vertice ed uffici dipendenti), secondo criteri organizzativi che combinano l'applicazione del "principio di competenza" (territoriale e per valore) con il principio "gerarchico" (fondato su rapporti di sovra e sottordinazione).

Il comma 2 del citato art. 11 deve, infatti, essere interpretato alla stregua dell'[art. 62](#), comma 2 del DLgs. n. 300/99, che ha attribuito alla Agenzia delle Entrate (ente dotato di personalità giuridica di diritto pubblico con autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria), la "**facoltà**" di avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato ex [art. 72](#) DLgs. n. 300/99 (Cass. 24 settembre 2015 n. [18936](#)).

Il refuso della Cassazione risulta poi ancora più palese perché la sentenza, richiamata dalla Corte a suffragio della propria decisione (Cass. n. 8413/2016), in realtà riguardava, a differenza della lite fiscale conclusa con la sentenza n. [27444/2020](#), un caso effettivamente non "coperto" dall'[art. 15](#) del DLgs. n. 546/92 ed affrontato da Equitalia (non munita di difensore) in un giudizio innanzi al Tribunale (e non al giudice tributario) di Milano.

L'iscrizione all'AIRE condiziona l'accesso al forfetario

Con la risposta a interpello n. [81](#) pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha valutato la possibilità di adesione al regime forfetario da parte di un soggetto che, dal 2019, lavora come dipendente all'estero e che intenderebbe rientrare in Italia per avviare una nuova attività continuando, eventualmente, a collaborare con il precedente datore di lavoro estero; tale soggetto ha conseguito l'**iscrizione** all'**AIRE** nel corso del 2020. L'utilizzo del regime forfetario viene valutato, soprattutto, con riguardo alla causa di esclusione di cui all'[art. 1](#) comma 57 lett. d-*bis*) della L. 190/2014, relativa all'esercizio dell'attività autonoma prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta.

In una precedente risposta ad interpello, al medesimo contribuente era stato negato l'accesso al regime agevolato poiché, allora, la domanda di iscrizione all'AIRE era pendente ed il

contribuente risultava ancora iscritto all'Anagrafe italiana; ciò determinava la tassazione (anche) in Italia del reddito di lavoro dipendente prodotto nel Paese estero e consentiva di individuare un **collegamento** con il territorio dello Stato dei redditi di lavoro dipendente percepiti all'estero.

Nonostante l'iscrizione all'AIRE nel 2020, la causa di esclusione risulterebbe sussistente ancora in parte, dovendo la stessa essere valutata "nei due precedenti periodi". Tale ostacolo – rileva l'Agenzia – potrebbe essere rimosso ove il requisito formale dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente per il 2019 fosse superato con il ricorso alle **tie breaker rules** di cui alla Convenzione in vigore con il paese estero. In tal caso, nel presupposto che la persona fisica rientri in Italia e sia ivi residente ai fini fiscali, potrebbe essere applicato il regime agevolato, soddisfatti gli altri requisiti.

Non imponibile l'indennità coronavirus per i co.co.co con reddito di lavoro autonomo

Con la risposta a interpello n. [84/2021](#), l'Agenzia delle Entrate ha precisato che i **contributi una tantum** per fronteggiare la crisi conseguente all'**emergenza** coronavirus erogati dalla Regione ai collaboratori coordinati e continuativi che producono reddito di lavoro autonomo beneficiano del regime di non imponibilità previsto dall'[art. 10-bis](#) del DL 137/2020.

Il citato art. 10-*bis* individua come destinatari dei contributi "i soggetti esercenti impresa, arte o professione, nonché i lavoratori autonomi".

L'Agenzia delle Entrate, nella risposta in commento, con riferimento ai titolari di rapporti di collaborazione, ha precisato che tale tipologia contrattuale, dal punto di vista fiscale, genera reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, ai sen-

si dell'[art. 50](#), comma 1, lett. c-*bis*) del TUIR, fatta salva l'ipotesi in cui la collaborazione rientri nell'oggetto dell'arte o professione esercitata dal contribuente. In tale ultima ipotesi, il rapporto di collaborazione coordinata e continuativa produce reddito di **lavoro autonomo** ai sensi dell'[art. 53](#) del TUIR e, pertanto, potrà beneficiare del regime di esenzione.

In applicazione del riportato art. 10-*bis* del DL 137/2020, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, il bonus erogato dalla Regione ai liberi professionisti titolari di partita IVA e ai titolari di collaborazione, coordinata e continuativa con reddito di lavoro autonomo (non titolari di contratto di lavoro subordinato) **non** deve essere assoggettato a **ritenuta alla fonte** a titolo di acconto IRPEF in fase di erogazione.