

Giovedì 7 gennaio 2021

IL CASO DEL GIORNO

Il socio deve impugnare l'accertamento per tributi propri della società

/ **Alfio CISSELLO**

L'avviso di **accertamento esecutivo** va notificato altresì all'obbligato solidale; la tesi secondo cui a questi può essere notificata la cartella di pagamento, rimanendo comunque fermo il diritto di difendersi [...]

PAGINA 2

IL PUNTO PROCEDURE CONCORSUALI

Revocatoria fallimentare per atti normali con conoscenza dell'insolvenza

/ **Saverio MANCINELLI**

Il comma 2 dell'art. 67 RD 267/1942 (legge fallimentare) costituisce la "norma di chiusura" del sistema **revocatorio** concorsuale; infatti, qualsiasi atto compiuto [...]

PAGINA 9

PROFESSIONI

Nuove regole per l'incompatibilità dei sindaci

Le Norme di comportamento distinguono la posizione del sindaco con e senza revisione legale

/ **Luciano DE ANGELIS**

Ai fini dell'indipendenza dei sindaci vanno considerate le situazioni in cui il controllore e il consulente della società appartengano allo **stesso studio associato** o **società fra professionisti**.

I rapporti di rete risultano rilevanti, invece, nei casi in cui il sindaco assolva anche funzioni di **revisione** legale dei conti.

È questa la principale novità introdotta nella prima sezione delle Norme di comportamento del CNDCEC, nella quale, peraltro, viene ritenuto incompatibile per il sindaco intrattenere con gli amministratori rapporti di unione civile.

In primo luogo, va ricordato che le nuove Norme si riferiscono, in via generale, come si legge in premessa, ai componenti del collegio sindacale di tutte le spa non quotate e al sindaco unico di srl che **non** siano stati incaricati dalla società di effettuare anche la **revisione legale**. Ne deriva che a essi, e non ai sindaci/revisori, debbano essere riferiti i principi di indipendenza del-

la nuova Norma 1.4. Da ciò consegue che le previsioni tratteggiate dall'art. 10 del DLgs. 39/2010, e cioè l'indipendenza che deve realizzarsi fra la società e il gruppo e la "rete" del revisore, rilevano in tutti i casi nei quali al collegio viene demandata anche la funzione di revisione (in tal senso si veda anche l'approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensione emanato dal CNDCEC nel 2018).

Nell'effettuare la **valutazione** dei **rischi**, dunque, si prevede, nei criteri applicativi della rinnovata Norma 1.4, che il sindaco tenga conto "dei rapporti e delle relazioni da lui intrattenute con la società o con altra società del gruppo e con i responsabili di rilievo di dette società nonché dei rapporti e delle relazioni intrattenuti con la società o con altra società del gruppo dagli altri soggetti appartenenti allo studio associato o alla società fra professionisti cui partecipa".

Inoltre, si legge nella nuova Norma, "non rientrano nelle [...]"

PAGINA 3

IN EVIDENZA

La lettera d'intento invalidata blocca la fattura elettronica

Trasferimento del professionista nello Stato a fiscalità privilegiata alla verifica IRAP

Accordi di composizione della crisi omologati anche senza adesione dell'Erario

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Coibentazione del tetto sempre con superbonus

/ **Enrico ZANETTI e Arianna ZENI**

Tetti sempre **inclusi** nella superficie disperdente lorda degli edifici, ai fini dell'applicabilità del **superbonus al 110%** sugli interventi di **isolamento termico** dell'involucro esterno.

Questo, nella sostanza, il [...]

PAGINA 4

Il socio deve impugnare l'accertamento per tributi propri della società

La mancata impugnazione compromette la difesa nel ricorso contro gli atti successivi

/ **Alfio CISSELLO**

L'avviso di **accertamento esecutivo** va notificato altresì all'obbligato solidale; la tesi secondo cui a questi può essere notificata la cartella di pagamento, rimanendo comunque fermo il diritto di difendersi nel merito, non può essere sostenuta, siccome nel sistema degli accertamenti esecutivi non essendoci il **ruolo** non viene nemmeno più notificata la cartella.

Questo principio è stato a chiare lettere affermato nella sentenza delle Sezioni Unite 16 dicembre 2020 n. [28709](#) § 15; sebbene si riferisca alla **responsabilità solidale** dei soci di società di persone, non può che valere per ogni obbligato solidale.

Il sistema degli accertamenti esecutivi riguarda la gran parte degli accertamenti: vale, infatti, dal 2010 per imposte sui redditi, IVA e IRAP ([art. 29](#) del DL 78/2010) e dal 2020 per i **tributi locali** ([art. 1](#) commi 792-804 della L. 160/2019).

Tanto detto, ci sono un paio di considerazioni da effettuare.

In primo luogo, nei comparti impositivi indicati, se l'accertamento esecutivo non viene notificato all'obbligato solidale, la pretesa non potrà più essere avanzata nei suoi confronti con diversi atti, ad esempio comunicazioni di fermo/ipoteca o intimazioni ad adempiere.

La notifica dovrà avvenire nei confronti dell'obbligato entro i **termini decadenziali**, nonostante, purtroppo, la giurisprudenza maggioritaria ritenga che, interrotta la decadenza nei confronti dell'obbligato principale o di uno dei condebitori, per i restanti si aprano le porte

della prescrizione (in tema di avvisi di liquidazione, Cass. 25 maggio 2017 n. [13248](#)).

Oltre a ciò, il coobbligato solidale, ricevuto l'accertamento esecutivo (anche se per mera conoscenza) lo deve impugnare tempestivamente.

Recentemente, la Corte di Cassazione (sentenza 23 novembre 2020 n. [26544](#)) ha sancito che l'ente impositore può, alternativamente:

- notificare ai soci l'avviso di accertamento emesso in capo alla società, nel qual caso tale avviso deve **tempestivamente** essere impugnato dai soci,
- notificare l'accertamento alla società e la successiva cartella di pagamento ai soci, nel qual caso i soci, nel ricorso contro la cartella, potranno opporre qualsiasi eccezione sul **merito della pretesa** (eventualità come detto impossibile per gli accertamenti esecutivi).

Il problema si pone anche per gli accertamenti non esecutivi

Dunque, se l'impugnazione venisse omessa o esercitata oltre i canonici sessanta giorni, la pretesa si cristallizza, e, ove venissero notificati atti successivi (intimazioni, fermi, ipoteche), il ricorso non potrà più riguardare il merito della pretesa ma solo vizi propri dell'atto notificato.

Quanto detto vale altresì nelle fattispecie in cui non vi è l'accertamento esecutivo, si pensi alle **imposte d'atto** e agli avvisi di recupero dei crediti d'imposta.

Nuove regole per l'incompatibilità dei sindaci

Le Norme di comportamento distinguono la posizione del sindaco con e senza revisione legale

/ Luciano DE ANGELIS

Ai fini dell'indipendenza dei sindaci vanno considerate le situazioni in cui il controllore e il consulente della società appartengano allo **stesso studio associato o società fra professionisti**.

I rapporti di rete risultano rilevanti, invece, nei casi in cui il sindaco assolva anche funzioni di **revisione** legale dei conti.

È questa la principale novità introdotta nella prima sezione delle [Norme di comportamento](#) del CNDCEC, nella quale, peraltro, viene ritenuto incompatibile per il sindaco intrattenere con gli amministratori rapporti di unione civile.

In primo luogo, va ricordato che le nuove Norme si riferiscono, in via generale, come si legge in premessa, ai componenti del collegio sindacale di tutte le spa non quotate e al sindaco unico di srl che **non** siano stati incaricati dalla società di effettuare anche la **revisione legale**. Ne deriva che a essi, e non ai sindaci/revisori, debbano essere riferiti i principi di indipendenza della nuova Norma 1.4. Da ciò consegue che le previsioni tratteggiate dall'[art. 10](#) del DLgs. 39/2010, e cioè l'indipendenza che deve realizzarsi fra la società e il gruppo e la "rete" del revisore, rilevano in tutti i casi nei quali al collegio viene demandata anche la funzione di revisione (in tal senso si veda anche l'[approccio metodologico](#) alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensione emanato dal CNDCEC nel 2018).

Nell'effettuare la **valutazione** dei **rischi**, dunque, si prevede, nei criteri applicativi della rinnovata Norma 1.4, che il sindaco tenga conto "dei rapporti e delle relazioni da lui intrattenute con la società o con altra società del gruppo e con i responsabili di rilievo di dette società nonché dei rapporti e delle relazioni intrattenuti con la società o con altra società del gruppo dagli altri soggetti appartenenti allo studio associato o alla società fra professionisti cui partecipa".

Inoltre, si legge nella nuova Norma, "non rientrano nelle situazioni di incompatibilità quelle relative alla mera condivisione o ripartizione di costi nello svolgimento dell'attività professionale".

Infine, nella stessa viene evidenziato che nell'ipotesi di prestazioni occasionali di semplice esecuzione, consentite a un componente del collegio sindacale (direttamente o attraverso altri membri dello studio associato o società fra professionisti), che possano comportare il rischio di autoriesame, si consiglia, quale misura di salvaguardia, che l'attività di vigilanza sia esercitata dai componenti del collegio sindacale **estranei** a detta situazione.

Da segnalare, inoltre, che, in caso di **sindaco unico**, ol-

tre all'assistenza e alla consulenza professionale continuativa, vanno evitate anche tutte le consulenze occasionali che possano determinare riesame, quale sindaco, della prestazione eseguita in qualità di consulente o attraverso la propria struttura (intesa evidentemente come studio individuale) non essendo possibili in tali contesti misure di salvaguardia diverse dalle dimissioni.

In merito ai **rapporti patrimoniali rilevanti** per i sindaci non revisori, il riferimento fondamentale restano le previsioni dell'[art. 2399](#) c.c. I rischi di indipendenza finanziaria secondo le Norme rientrano nel più ampio novero dei rischi derivanti da interesse personale. Essi possono sussistere concretamente quando "i compensi percepiti dal professionista (o che egli prevede di percepire) da una società o da altra società del gruppo e comprendenti sia quelli individuali che quelli provenienti dalla partecipazione allo studio associato o società fra professionisti a cui il professionista appartiene sono **superiori** ad un determinato livello rispetto al totale dei compensi da lui percepiti e, quando, allo stesso tempo, il compenso percepito (o che si prevede di percepire) per l'attività di sindaco da una società o da altre società del gruppo non è preponderante sul totale dei compensi percepiti dalla società medesima o da altre società del gruppo".

A riguardo viene quindi confermata la tabella delle [Norme del 2015](#) che bisogna però leggere ponendo attenzione a due specifiche nuove circostanze:

- i compensi da prendere in considerazione ai fini delle incompatibilità sono solo quelli percepiti in **studi associati e società fra professionisti** (e non relativi alla rete professionale);

- le situazioni di incompatibilità tratteggiate dalle Norme di comportamento riguardano esclusivamente i sindaci **privi** di funzione di **revisione**, mentre per i collegi che svolgono la duplice funzione il riferimento normativo resta quello dell'[art. 10](#) del DLgs. 39/2010, così come riportato dal CNDCEC nell'approccio metodologico alla revisione affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni.

Da segnalare, da ultimo, che, seppur non previsto espressamente fra le cause di incompatibilità di cui all'[art. 2399](#) c.c., le nuove Norme ritengono incompatibili situazioni di **unioni civili** fra sindaci e amministratori della società o delle società da questa controllate, o delle società che la controllano e di quelle sottoposte a comune controllo. La disciplina sulle unioni civili, d'altro canto, è stata introdotta nel nostro ordinamento giuridico con effetti sostanzialmente simili a quelli propri dei vincoli matrimoniali.

Coibentazione del tetto sempre con superbonus

È irrilevante l'eventuale presenza di un sottotetto non riscaldato che si frappone tra il tetto e i vani riscaldati dell'edificio

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Tetti sempre **inclusi** nella superficie disperdente lorda degli edifici, ai fini dell'applicabilità del **superbonus al 110%** sugli interventi di **isolamento termico** dell'involucro esterno.

Questo, nella sostanza, il risultato della specificazione inserita nella lett. a) del comma 1 dell'[art. 119](#) del DL 34/2020, a cura dell'[art. 1](#) comma 66 lett. a) n. 2) della L. 178/2020.

Ai sensi della lett. a) dell'[art. 119](#) comma 1 del DL 34/2020, la prima tipologia di interventi di efficienza energetica, "trainanti" ai fini del superbonus, è quella degli "interventi di **isolamento termico** delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda".

Relativamente a tali interventi, la circ. Agenzia delle Entrate 8 agosto 2020 n. [24](#) (§ 2.1.1) ha precisato che:

- la superficie disperdente lorda delimitante il volume riscaldato, rispetto alla quale va verificato il requisito del superamento del 25%, è data dalle superfici opache verticali (pareti generalmente esterne), orizzontali (coperture, pavimenti) e inclinate "delimitanti il volume riscaldato, verso l'esterno o verso vani non riscaldati che rispettino i requisiti di trasmittanza "U" (dispersione di calore), espressa in W/m²K, definiti dal decreto del Ministro dello Sviluppo economico dell'11 marzo 2008";

- i parametri cui far riferimento sono quelli applicabili alla data di inizio dei lavori.

La circ. Agenzia delle Entrate n. 24/2020 (§ 2.1.1) aveva chiarito poi che, ai fini della **verifica del superamento del 25%** della superficie disperdente lorda, si potesse tenere conto anche degli interventi (e delle relative spese) per la coibentazione del tetto soltanto "a condizione che il tetto sia elemento di separazione tra il volume riscaldato e l'esterno".

Tale chiarimento, coerente al fatto che per "superficie disperdente lorda" si intendono le **superfici** che **delimitano** le parti riscaldate dell'edificio con l'esterno e con i vani interni non riscaldati, risulta però superato, ai soli fini della disciplina del superbonus al 110%, dal periodo inserito nella lett. a) del comma 1 dell'[art. 119](#) del DL 34/2020 a cura del n. 2) della lett. a) dell'[art. 1](#) comma 66 della L. 178/2020, ai sensi del quale "gli interventi per la coibentazione del tetto rientrano nella disciplina agevolativa, **senza limitare** il concetto di superficie disperdente al solo locale sottotetto eventualmente esistente".

L'effetto di questa specificazione normativa è quello di rendere **irrilevante** l'eventuale presenza di un **sottotetto-**

to non riscaldato che si frappone tra il tetto e i vani riscaldati dell'edificio, consentendo quindi di comprendere sempre il tetto, ai fini del superbonus al 110%, nella superficie disperdente lorda di un edificio esistente e dotato di impianto di riscaldamento.

Mentre nel caso di interventi aventi per oggetto **parti comuni** di edifici composti da più unità immobiliari o edifici unifamiliari il requisito del superamento del 25% va verificato avendo riguardo alla superficie disperdente lorda delimitante il volume riscaldato dell'intero edificio, nel caso di interventi aventi per oggetto **unità immobiliari** site in edifici composti da più unità, ma funzionalmente indipendenti e dotate di accesso autonomo all'esterno (c.d. "unità immobiliari equiparate a edifici unifamiliari"), il requisito del **superamento del 25%** va verificato avendo riguardo alla superficie disperdente lorda delimitante il volume riscaldato della singola unità immobiliare "indipendente e autonoma".

La circostanza che, per le unità immobiliari "non indipendenti e autonome" site in edifici composti da più unità sia comunque necessario fare riferimento alla superficie disperdente lorda delimitante il volume riscaldato dell'intero edificio **non esclude** a priori che, negli edifici condominiali di dimensioni più ridotte, un intervento di isolamento termico dell'involucro, effettuato con riguardo a una singola unità immobiliare, superi la soglia del 25% riferita all'intero edificio.

Si pensi, ad **esempio**, al caso di un edificio suddiviso in due unità immobiliari su due piani (con un unico accesso comune all'esterno).

Se il condomino del primo piano procede in autonomia (ovviamente, previa autorizzazione dell'altro condomino) all'isolamento termico delle proprie mura perimetrali e del tetto (oppure se il condomino del piano terra procede in autonomia all'isolamento termico delle proprie mura perimetrali e del pavimento contro terra), il requisito del 25% può risultare verificato con riguardo non già alla superficie disperdente lorda della singola unità immobiliare (circostanza irrilevante, visto che non si tratta di unità "indipendente e autonoma"), ma direttamente con riguardo alla superficie disperdente lorda dell'intero edificio.

In questo caso, come confermato da una risposta dell'Agenzia delle Entrate inclusa tra le [FAQ](#) pubblicate sul sito a settembre 2020, l'intervento può qualificarsi come "**trainante**" ai fini del superbonus e beneficiare della detrazione al 110%, purché ovviamente risultino rispettati tutti i requisiti oggettivi e soggettivi di legge.

La lettera d'intento invalidata blocca la fattura elettronica

La legge di bilancio 2021 rafforza il contrasto alle frodi IVA con utilizzo illegittimo del plafond

/ **Mirco GAZZERA e Emanuele GRECO**

Il Sistema di Interscambio non permetterà di emettere una fattura elettronica con il titolo di non imponibilità IVA indicando il numero di protocollo di una [dichiarazione d'intento](#) invalidata, in quanto predisposta da un soggetto che **non** è in possesso della qualifica di **esportatore abituale**.

Lo ha previsto la legge di bilancio 2021 ([art. 1](#) commi 1079-1083 della L. 178/2020).

Al fine di inibire il rilascio delle **dichiarazioni d'intento** ai falsi esportatori abituali e di invalidare quelle illegittime, gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria effettueranno specifiche analisi di rischio e conseguenti attività di controllo sostanziale.

Resta da comprendere come potranno essere effettuate **verifiche sostanziali**, in merito all'effettivo possesso dello status di esportatore abituale, su un numero **elevato** di soggetti.

La stessa Amministrazione finanziaria, nell'ambito della risposta all'interrogazione parlamentare n. [5-03673](#) del 26 febbraio 2020, non aveva ritenuto verosimile che "un Ufficio Territoriale possa procedere ad un controllo sostanziale dei contenuti della dichiarazione d'intento ricevuta, ancorché telematicamente, al fine di verificare i requisiti così da autenticarne la validità". Ragionevolmente, è **ipotizzabile** che le suddette verifiche possano consistere in un'analisi dei dati risultanti dalla dichiarazione IVA dell'anno precedente e in controlli relativi all'inclusione del soggetto passivo nella banca dati VIES nonché agli elenchi INTRASTAT e alle dichiarazioni d'intento già presentate.

Le nuove disposizioni si avvalgono di quanto previsto dall'[art. 12-septies](#) del DL 34/2019, il quale stabilisce che gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione d'intento "devono essere indicati nelle fatture emesse in base ad essa".

Sarà, dunque, possibile **invalidare** le dichiarazioni d'intento precedentemente emesse, operare un **incrocio automatico** tra il sistema della fatturazione elettronica e una lettera d'intento ideologicamente falsa nonché, in tal caso, inibire l'emissione da parte del cedente o prestatore di una fattura elettronica via SdI con il titolo di non imponibilità IVA di cui all'[art. 8](#) comma 1 lett. c) del DPR 633/72.

Si rammenta, peraltro, che a decorrere dal 1° gennaio 2021 è obbligatoria l'emissione delle fatture elettroniche, nei confronti degli esportatori abituali, con lo specifico codice natura **"N3.5"** invece del più generico "N3", adottabile sino al 31 dicembre 2020.

Una semplificazione è, invece, prevista in sede dichia-

rativa, essendo stata anticipata dalle bozze del modello IVA 2021 (riferito all'anno d'imposta 2020) l'**abolizione del quadro VI** ove i fornitori di esportatori abituali erano tenuti a riepilogare i dati delle lettere d'intento ricevute (si veda "[Dichiarazione IVA senza riepilogo delle lettere d'intento](#)" del 24 dicembre 2020).

Nella legge di bilancio 2021 trovano spazio, inoltre, alcune novità con riguardo al **settore nautico**, che saranno applicabili alle operazioni effettuate a partire dal sessantesimo giorno successivo all'adozione di un apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate ([art. 1](#) commi 708-712 della L. 178/2020).

In particolare, per effetto di quanto previsto dall'[art. 1](#) comma 708 della L. 178/2020, il regime di non imponibilità di cui all'[art. 8-bis](#) del DPR 633/72 potrà essere applicato, dal cedente o prestatore, solamente a condizione che il cessionario o committente – intenzionato ad acquistare beni e/o servizi senza applicazione dell'IVA – rilasci una specifica dichiarazione che attesti l'effettiva **navigazione in "alto mare"** della nave.

La menzionata disposizione stabilisce, tra l'altro, che una nave si considera adibita alla navigazione in "alto mare" se ha effettuato nell'anno solare precedente (o, in caso di primo utilizzo, effettua nell'anno in corso) un numero di viaggi in "alto mare" superiore al 70% del totale dei viaggi effettuati.

La dichiarazione di impiego della nave "in alto mare" dovrà essere predisposta utilizzando il modello che sarà approvato dall'Agenzia delle Entrate e trasmessa **telematicamente** a quest'ultima. Gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione dovranno essere indicati dal fornitore nella [fattura](#).

Dichiarazione d'intento anche per il settore navale

La legge di bilancio 2021 prevede anche specifiche disposizioni in merito alla [territorialità IVA](#) delle prestazioni di servizi B2C relative all'utilizzo di **imbarcazioni da diporto** di cui all'[art. 7-sexies](#) lett. e-bis) del DPR 633/72.

Le novità riguardano le prestazioni di noleggio, locazione, leasing e simili, non a breve termine (possesso o utilizzo dell'imbarcazione per più di 90 giorni) e prevedono che l'utilizzatore del mezzo sia tenuto a rilasciare una dichiarazione sull'effettivo utilizzo del bene nel territorio dell'Unione europea.

Anche per questa fattispecie, l'[art. 1](#) comma 710 della L. 178/2020 prevede l'invio di una dichiarazione all'Agenzia delle Entrate, la quale rilascia apposita ricevuta.

Trasferimento del professionista nello Stato a fiscalità privilegiata alla verifica IRAP

Onere della prova sulla residenza estera in capo al contribuente; l'Agenzia deve invece eccepire l'autonoma organizzazione dell'attività professionale

/ Elio Andrea PALMITESSA

In caso di trasferimento della persona fisica in uno Stato o territorio a fiscalità privilegiata, la ripartizione dell'onere probatorio fra contribuente e Amministrazione finanziaria prevista dal comma 2-*bis* dell'[art. 2](#) del TUIR deve ritenersi estesa anche alla fattispecie di [residenza](#) domestica ai fini IRAP. Il contribuente è quindi vincolato a comprovare l'effettivo spostamento nello Stato estero e, con esso, la conseguente perdita di ogni significativo collegamento con il territorio italiano, per far decadere ogni ipotesi di sussistenza di una fattispecie impositiva del tributo regionale.

Spetta invece all'Agenzia delle Entrate l'onere di provare l'esercizio abituale di un'attività **autonomamente organizzata**, diretta alla prestazione di servizi.

Così si è espressa la Cassazione nell'ordinanza n. [15174/2020](#), sul ricorso presentato da un contribuente che impugnava un avviso di accertamento (rigettato sia dalla C.T. Prov. di Roma, che dal giudice di appello) con il quale si recuperavano a tassazione imposte dovute (IRPEF, IRAP, IVA) e non versate per il periodo d'imposta 1999, in merito alla contestazione del **trasferimento** di residenza nel Principato di Monaco di un direttore di un'orchestra filarmonica francese.

Prendendo le mosse da quanto deciso dalla C.T. Reg. del Lazio, che aveva disatteso nel merito le motivazioni dell'appellante ritenendo esistente un significativo legame con l'Italia (a tal fine, deponevano il [domicilio](#) della consorte a Roma, varie proprietà immobiliari e l'accreditamento dei compensi presso istituti di credito italiani, che collocavano ancora il centro degli interessi economici e sociali del ricorrente nel territorio dello Stato), la Cassazione ha innanzitutto ritenuto applicabile la **presunzione** di residenza domestica anche ai fini IRAP.

Ciò nel presupposto che, per effetto del rimando operato dall'[art. 12](#) comma 3 del DLgs. 446/97 – con il quale si definiscono le **condizioni** di residenza in Italia della persona fisica soggetta al tributo regionale – all'[art. 2](#) comma 2 del TUIR, la disciplina IRAP assorba la medesima operatività prevista ai fini IRPEF sui criteri di riparto dell'onere impositivo, di cui la fattispecie antielusiva *ex* comma 2-*bis* costituirebbe norma complementare.

Diversamente, ritengono i giudici, l'Amministrazione finanziaria "sarebbe al contempo legittimata, per l'una, a ritenere provata la residenza domestica e, per l'altra, tenuta a dimostrarne la sussistenza, con una evidente irrazionalità di sistema".

Di diverso tenore sono invece le conclusioni raggiunte

dalla Corte sul riparto dell'**onere della prova** con riguardo all'accertamento dell'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla prestazione di servizi (il ricorrente è infatti un soggetto che esercita l'attività di musicista, compositore e direttore d'orchestra). In questo caso, i giudici hanno ritenuto che "incombeva sull'Amministrazione la prova del presupposto della imposizione, ossia della sussistenza dell'**autonoma organizzazione** in quanto fatto costitutivo della pretesa fiscale".

Ciò sembra peraltro coerente con i **principi generali** in materia di onere della prova nel giudizio tributario, che richiedono necessaria la prova preventiva rispetto all'esternazione della pretesa dell'ente impositore, cui spetta il compito di dimostrare la sussistenza dei fatti costitutivi della richiesta erariale con l'utilizzo di elementi di prova e circostanze che potrebbero essere rivelatrici dell'esistenza di un maggior imponibile in capo al contribuente.

Viene così censurato l'operato della C.T. Reg., che attribuiva al contribuente l'onere della prova stante la mancata disponibilità dei quadri RE e IQ dei **modelli UNICO/IRAP** dai quali desumere l'ammontare delle spese e dei costi del personale sostenuti nel corso dell'attività, in quanto elementi rivelatori della presenza di una struttura eccedente la normale capacità di lavoro soggettiva e dunque realizzata impiegando beni strumentali e personale dipendente oltre il minimo indispensabile richiesto per l'esercizio dell'attività in assenza di tale organizzazione (*cfr.* Cass. n. [23908/2016](#)).

Difatti, come chiarito anche dalla Consulta (sentenza n. [156/2001](#)), se è vero che "l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui".

Con riguardo agli artisti, in passato la Corte ha concluso che, data la natura personalissima dell'attività, il soggetto può contare esclusivamente sulle **proprie capacità** professionali, nonostante la produzione di un reddito cospicuo (Cass. n. 13471/2015), allontanando l'idea di una possibile sussistenza dell'autonoma organizzazione ai fini IRAP (finanche ad escluderla in radice, Cass. n. 5260/2019) senza che rilevi l'avvalersi di un agente ovvero la stipula di contratti con una società organizzatrice di spettacoli (Cass. n. 15453/2017).

Accordi di composizione della crisi omologati anche senza adesione dell'Erario

Gli effetti dell'accordo della società si estendono anche ai soci illimitatamente responsabili

/ Antonio NICOTRA

La L. [176/2020](#) di conversione del DL [137/2020](#), in vigore dal 25 dicembre 2020, tra le altre novità, modifica la disciplina degli **accordi** di composizione della crisi da sovraindebitamento, anticipando quanto previsto, dal 1° settembre 2021, con il DLgs. [14/2019](#).

La prima novità si rinviene in relazione ai presupposti di ammissibilità alla procedura di cui all'[art. 7](#) della L. 3/2012, attraverso l'eliminazione della previsione – di cui al terzo periodo del comma 1 – che consentiva al debitore la possibilità di prevedere, nel piano, “esclusivamente la **dilazione** di pagamento” dei tributi costituenti risorse proprie Ue, dell'IVA e delle ritenute operate e non versate. Il piano sottostante l'accordo potrà contemplare, quindi, anche la **falcidia** di tali crediti.

L'eliminazione del periodo normativo, inoltre, assume rilievo anche ai fini dell'esecuzione dell'accordo.

La proposta è inammissibile – oltre che nelle ipotesi già previste *ab origine* (art. 7 comma 2) – quando il debitore, anche se consumatore, ha già beneficiato dell'esdebitazione per **2 volte**, o risultano commessi atti diretti a **frodare** le ragioni dei creditori.

Risolvendo un contrasto giurisprudenziale sul tema, è, altresì, stabilito che l'accordo della società produrrà i suoi **effetti** anche nei confronti dei soci **illimitatamente** responsabili della stessa.

Un'ulteriore novità ha ad oggetto le “procedure **familiari**”, regolate dalle disposizioni previste per l'accordo di composizione della crisi, laddove uno dei debitori non sia un consumatore.

L'accordo del sovraindebitato, diverso dal consumatore, che contempla la **continuazione** dell'attività aziendale può prevedere anche il **rimborso**, alla scadenza convenuta, delle rate a scadere del contratto di **mutuo** con garanzia reale gravante su beni **strumentali** all'esercizio dell'impresa, se il debitore, alla data della presentazione della proposta, ha adempiuto alle obbligazioni o se il giudice lo autorizza al pagamento del debito per capitale ed interessi scaduto a tale data.

In tal caso, l'OCC deve attestare che il credito garantito potrebbe essere soddisfatto **integralmente** con il ricavato della liquidazione del bene effettuata al valore di mercato e che il rimborso delle rate a scadere non lede i diritti degli altri creditori.

La relazione dell'OCC deve essere “**particolareggiata**” e deve comprendere: l'indicazione delle **cause** dell'indebitamento e della diligenza del debitore nell'assumere le obbligazioni; l'esposizione delle ragioni dell'incapacità del debitore ad adempiere le obbligazioni; l'indicazione dell'esistenza di atti del debitore impugnati dai creditori; la valutazione sulla completezza e sull'atten-

dibilità della documentazione che correda la domanda, nonché sulla **convenienza** del piano rispetto all'alternativa liquidatoria; l'indicazione presumibile dei costi della procedura; la percentuale, le modalità e i tempi di soddisfacimento dei creditori; l'indicazione dei criteri adottati nella formazione delle classi, ove previste dalla proposta.

La relazione deve anche indicare se il soggetto finanziatore, ai fini della concessione del finanziamento, abbia tenuto conto del **merito creditizio** del debitore.

È, altresì, previsto che l'OCC, entro 7 giorni dal conferimento dell'incarico, ne dia notizia all'agente della riscossione e agli uffici fiscali, anche degli enti locali, competenti sulla base dell'ultimo domicilio fiscale dell'istante, i quali entro 30 giorni comunicheranno il debito tributario accertato e gli eventuali accertamenti pendenti.

Il creditore, colpevole dell'indebitamento o del suo aggravamento, ovvero, nell'ipotesi di accordo del consumatore, che ha violato i principi di cui all'[art. 124-bis](#) del DLgs. 385/93, **non** può presentare **opposizione o reclamo** in sede di omologa dell'accordo, anche se dissenziente, né far valere cause di inammissibilità che non derivino da comportamenti dolosi del debitore.

È introdotta la regola del “**cram down**” **fiscale**: l'accordo può essere omologato, quindi, anche in assenza di adesione dell'Erario, quando tale adesione è **decisiva** ai fini del raggiungimento delle percentuali di cui all'[art. 11](#) comma 2 della L. 3/2012 e quando, anche sulla base delle risultanze della relazione dell'OCC, la proposta di soddisfacimento dell'Erario è conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria.

La misura trova applicazione solo per i creditori **fiscali** (e non per quelli previdenziali), ciò che denota una significativa differenza rispetto al concordato minore ([art. 80](#) comma 3 del DLgs. 14/2019).

Tra i crediti destinati a essere soddisfatti con preferenza, oltre quelli sorti in occasione o in funzione dei procedimenti di omologazione, rientrano anche “quelli relativi all'assistenza dei **professionisti**,” con esclusione del ricavato della liquidazione dei beni oggetto di pegno ed ipoteca per la parte destinata ai creditori garantiti.

Le misure troveranno applicazione per le procedure **pendenti** al 25 dicembre 2020 e, a tal proposito, è consentito al debitore di depositare una **nuova** proposta redatta in conformità alle novità legislative, o di modificare i **termini** di adempimento dell'accordo (si veda “[Pronto il restyling per la disciplina del sovraindebitamento](#)” del 22 dicembre 2020).

Società di mutuo soccorso con più tempo per le trasformazioni agevolate

Prorogato il termine: le operazioni possono essere effettuate entro il 31 dicembre 2021

/ Paola RIVETTI

Con una modifica all'art. 43 del Codice del Terzo settore, l'[art. 11](#) comma 1 del DL 183/2020 (c.d. DL Milleproroghe) assicura più tempo alle società di mutuo soccorso per trasformarsi in associazioni del Terzo settore o in associazioni di promozione sociale senza devoluzione del patrimonio. Il termine è **differito** al 31 dicembre 2021.

Le società di mutuo soccorso, disciplinate dalla L. [3818/1886](#), costituiscono una particolare categoria di ente del Terzo settore, cui è riservata una specifica sezione nell'ambito del RUNTS. In base all'[art. 3](#) comma 1 lett. f) del DM 106/2020 (decreto istitutivo del Registro unico), l'iscrizione in tale sezione è possibile per gli enti **non soggetti** all'obbligo di iscrizione nella sezione "Imprese sociali" del Registro delle imprese; per le società di mutuo soccorso soggette all'obbligo di iscrizione nella predetta sezione speciale del Registro delle imprese, invece, la stessa soddisfa il requisito dell'iscrizione nell'apposita sezione del RUNTS.

Si ricorda che non sono soggette all'obbligo di iscrizione nella sezione del Registro delle imprese riservata alle imprese sociali le società di mutuo soccorso che hanno un versamento annuo di contributi associativi non superiore a 50.000 euro e non gestiscono fondi sanitari integrativi ([art. 44](#) comma 2 del DLgs. 117/2017 e [art. 2](#) comma 5 del DM 6.3.2013).

Per le società di mutuo soccorso che soddisfino tali condizioni, l'iscrizione nella sezione del RUNTS loro riservata presuppone comunque la **preventiva cancellazione** dalla sezione speciale del Registro delle imprese, ove sussistente; solo in seguito l'ufficio del RUNTS iscriverà l'ente con la medesima decorrenza della cancellazione dal Registro delle imprese ([art. 12](#) comma 1 del DM 106/2020).

Secondo l'[art. 43](#) del DLgs. 117/2017, le società di mutuo soccorso, già esistenti alla data di entrata in vigore del citato decreto (ossia al 3 agosto 2017) che, nei successivi tre anni da tale data, si trasformino in associazioni del Terzo settore o in associazioni di promozione sociale, mantengono il proprio patrimonio. Ciò in **deroga** all'art. 8 comma 3 dalla L. [3818/1886](#) che prevede, in-

vece, la devoluzione del patrimonio in caso di liquidazione o di perdita della natura di società di mutuo soccorso.

Con la nota n. [12411](#) dello scorso 16 novembre, il Ministero del Lavoro aveva precisato come la trasformazione non andasse intesa come obbligatoria, ma rappresentasse una **facoltà** che, nel rispetto delle tempistiche indicate, avrebbe beneficiato del regime di particolare favore. Conseguentemente, le società di mutuo soccorso che non se ne avvalgono continuano a operare nel rispetto delle previsioni della normativa di riferimento, mantenendo integro il proprio patrimonio.

Il termine per la trasformazione agevolata è perentorio

Il Ministero aveva anche precisato che il termine individuato dall'[art. 43](#) del DLgs. 117/2017 deve considerarsi **perentorio** per cui le società che avevano effettuato tale operazione entro i tre anni dal 3 agosto 2017 (ossia entro il 3 agosto 2020) avrebbero potuto beneficiare del regime di favore, conservando il loro patrimonio. Decorso tale termine, le operazioni di trasformazione in associazione del Terzo settore o APS sarebbero rimaste possibili, ma avrebbero comportato l'obbligo di devolvere il patrimonio.

L'art. 11 del DL Milleproroghe interviene su tale aspetto, differendo dal 3 agosto 2020 (tre anni dall'entrata in vigore del DLgs. 117/2017) al 31 dicembre 2021 il termine entro il quale le società interessate possono effettuare le trasformazioni agevolate. Tali operazioni potranno così realizzarsi anche dopo l'**operatività del RUNTS**, che è attualmente stimata nel mese di aprile 2021.

La proroga inoltre si coordina con l'[art. 12](#) comma 3 del DM 106/2020 che ribadisce l'esclusione da obblighi devolutivi per gli enti che si trasformino entro il termine dell'[art. 43](#) del DLgs. 117/2017 e che, entro la medesima data, richiedano l'iscrizione al RUNTS, qualora sia accolta la richiesta di iscrizione delle associazioni risultanti (in una sezione diversa da quella per le società di mutuo soccorso).

Revocatoria fallimentare per atti normali con conoscenza dell'insolvenza

La prova, a carico del curatore, può fondarsi su elementi indiziari e presuntivi, purché gravi, precisi e concordanti

/ Saverio MANCINELLI

Il comma 2 dell'[art. 67](#) RD 267/1942 (legge fallimentare) costituisce la "norma di chiusura" del sistema **revocatorio** concorsuale; infatti, qualsiasi atto compiuto dal debitore – che non abbia già subito un trattamento di maggior rigore previsto dagli [artt. 64, 65 e 67](#) comma 1 L. fall. o che sia esplicitamente non soggetto ad azione revocatoria ex [art. 67](#) comma 3 L. fall. – può ricadere nell'ambito di questa disposizione, che, pertanto, assume carattere **residuale**.

In sintesi, il legislatore ammette (anche) la revoca di "atti normali", cioè di pagamenti di debiti liquidi ed esigibili, di atti a titolo oneroso e costitutivi di un diritto di prelazione per debiti, anche di terzi, contestualmente creati, che non presentino irregolarità, se il curatore prova che l'altra parte conosceva lo stato di **insolvenza** del debitore e purché gli stessi atti siano compiuti nei **sei mesi** antecedenti la dichiarazione di fallimento. Nel Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, recato dal DLgs. [14/2019](#), in vigore dal 1° settembre 2021, viene **ampliato** il periodo sospetto per tutte le azioni di inefficacia e revocatorie, che decorre a ritroso "dal **deposito** della domanda cui sia seguita l'apertura della liquidazione giudiziale", ma resta immutata la norma per gli atti normali, con onere probatorio a carico del curatore sulla conoscenza dello stato di insolvenza.

Trattandosi di atti che non presentano anomalie, la legge parla di **conoscenza** e non di conoscibilità; ne consegue che la stessa deve essere **effettiva** e non potenziale e ciò genera l'interrogativo su quali connessioni debba presentare la conoscibilità, affinché possa considerarsi come conoscenza effettiva.

Se, in teoria, sembra impossibile fornire la **prova** diretta dello stato (soggettivo) di conoscenza, poiché necessiterebbe vagliare "l'imperscrutabilità" dell'animo umano, in pratica occorre trovare un punto di **equilibrio** tra l'esistenza di segni esteriori dell'insolvenza e la loro conoscibilità da parte del convenuto in revocatoria.

Soccorre in tal senso l'insegnamento della Suprema Corte (tra cui Cass. nn. [26061/2017](#) e [5374/2017](#)), ritenendosi che la prova della conoscenza si possa fondare su elementi **indiziari**, purché gravi, precisi e concordanti, secondo quanto dispone l'[art. 2729](#) c.c. e tali, quindi, da far presumere l'effettiva *scientia decoctionis*

del terzo, nel senso che questi, applicandosi con la comune diligenza nella gestione dei propri affari, non avrebbe non potuto rendersi conto del dissesto dell'imprenditore.

Al riguardo assumono rilievo le **qualità soggettive** del convenuto in revocatoria e le specifiche conoscenze tecniche a sua disposizione; ad esempio, una banca – agente economico qualificato – dispone di informazioni ordinariamente non accessibili ai comuni operatori e, dunque, possiede una capacità peculiare nel percepire i **segnali** della situazione di dissesto in cui versava il debitore. Nel contempo, difficilmente potrebbero addurre prova dell'*inscientia decoctionis* il creditore che ha intrapreso azioni esecutive, il commercialista del debitore e il creditore istante l'apertura della procedura concorsuale.

Parallelamente e congiuntamente alle qualità **soggettive** del terzo convenuto, sono ritenuti dalla giurisprudenza (tra cui Cass. n. [3299/2017](#)) elementi presuntivi di conoscenza dell'insolvenza i protesti cambiari, i procedimenti esecutivi immobiliari, i bilanci sociali depositati (da cui risulta palesemente il dissesto del debitore), le notizie di stampa, l'interruzione delle forniture da parte del creditore e la revoca delle linee di credito bancarie.

Incerto il confine tra conoscenza effettiva e mera conoscibilità

Riassumendo, va ripudiata – in linea generale – una concezione dello stato soggettivo, inteso come mera conoscibilità dell'insolvenza da parte di un soggetto di **ordinaria** prudenza e avvedutezza; tuttavia, la linea di confine tra conoscenza effettiva e mera conoscibilità finisce per assottigliarsi sensibilmente, poiché si ammette che il giudice del merito possa avvalersi di elementi presuntivi soggettivi e **oggettivi**.

Avviene, quindi, un'**inversione** dell'onere probatorio: il curatore offre al giudice la prova della conoscenza dello stato di insolvenza **non** su rilevazione **diretta**, bensì sulla base di fatti indiretti presuntivi e il convenuto dovrà farsi carico di provare la sua *inscientia decoctionis*.

Analisi di laboratorio svolte su incarico di un'altra struttura sanitaria esenti IVA

Non rileva la circostanza che le prestazioni diagnostiche siano rese al di fuori di un rapporto contrattuale diretto con i pazienti

/ **Alessandro ALUNNI e Monica ZAFFERANI**

In tema di IVA, l'esenzione va riconosciuta alle prestazioni consistenti in **analisi di laboratorio** espletate da una struttura sanitaria accreditata col SSN nell'interesse di pazienti di altra struttura accreditata e su incarico di quest'ultima.

È questo il principio di diritto enunciato dalla Corte di Cassazione che, con la sentenza n. [28941/2020](#), ha respinto il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la decisione della C.T. Reg.

Dalla ricostruzione dei fatti che emerge dalla sentenza in commento risulta che, a giudizio dell'Agenzia delle Entrate, avrebbero potuto beneficiare dell'esenzione *de qua* le sole prestazioni rese da un centro diagnostico per il tramite dei propri medici e delle proprie attrezzature nell'ambito di un **rapporto contrattuale diretto** con i pazienti. Sicché l'attività svolta dalla contribuente sarebbe consistita, di fatto, nel garantire a pazienti dell'altra struttura sanitaria consulenze che, in quanto tali, non avrebbero potuto godere dell'esenzione, ma avrebbero dovuto essere assoggettate a IVA con aliquota ordinaria.

I giudici di legittimità hanno ritenuto dirimente che la prestazione fosse stata resa da una casa di cura convenzionata col SSN, con ciò integrandosi la **condizione soggettiva dell'esenzione** (contrariamente a quanto statuito dalla C.T. Reg., che aveva invece sostenuto l'irrilevanza del convenzionamento).

Quanto, poi, all'elemento oggettivo, basandosi sui chiarimenti interpretativi forniti dalla giurisprudenza unionale, la Cassazione ha concluso che le **prestazioni diagnostiche** rientrano nel novero di quelle esenti (Corte di Giustizia Ue, 8 giugno 2006, causa [C-106/05](#)), essendo peraltro irrilevante che la prestazione non sia stata fornita nell'ambito di un rapporto di fiducia tra paziente e prestatore (Corte di Giustizia Ue, 18 settembre 2019, causa [C-700/17](#)).

La Suprema Corte riconduce inoltre l'attività svolta dalla contribuente nell'ambito di un **mandato senza rappresentanza** ai sensi dell'[art. 3](#), comma 3 del DPR 633/72, in base al quale le prestazioni di servizi rese o ricevute dal mandatario sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario applicandosi a esse il medesimo regime impositivo (così come di recente confermato dalla stessa

Agenzia delle Entrate con riferimento proprio alle prestazioni sanitarie, *cfr.* risposta a interpello n. [132/2020](#)). Il principio di diritto espresso dalla Suprema Corte deve ritenersi, *ex se*, assolutamente condivisibile; tuttavia, deve rilevarsi come né la Corte di Giustizia Ue, né la normativa di riferimento ritengano rilevante, ai fini dell'esenzione di cui all'[art. 10](#), n. 18 del DPR 633/72, il regime di **convenzionamento** delle strutture con il SSN.

In merito, si osserva infatti che l'[art. 10](#), n. 18) del DPR 633/72 esenta le "prestazioni sanitarie di **diagnosi**, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie" soggette a vigilanza ai sensi dell'[art. 99](#) del RD 1265/1934, ovvero individuate dal DM [17 maggio 2002](#).

Tale disposizione rappresenta il recepimento, nella normativa italiana, dell'[art. 132](#), lett. c) della direttiva 2006/112/Ce, in base al quale gli Stati membri esentano "le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle **professioni mediche** e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati".

Il riconoscimento dell'esenzione in argomento presuppone quindi che le prestazioni siano rese da soggetti in possesso delle qualifiche professionali richieste dalla legge e che le stesse abbiano lo scopo di diagnosticare, curare o guarire malattie o problemi di salute o di tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone (*cfr.* Corte di Giustizia Ue, 10 giugno 2010, causa [C-86/09](#)).

Il convenzionamento delle strutture è invece rilevante ai fini dell'esenzione delle prestazioni di cui al successivo n. 19) dell'[art. 10](#) del DPR 633/72 relativo alle "prestazioni di ricovero e cura rese da **enti ospedalieri** o da cliniche e **case di cura** convenzionate (...)" e che recepisce l'esenzione disposta dall'[art. 132](#), lett. b) della direttiva 2006/112/Ce per "l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse (...)" (*cfr.* Corte di Giustizia Ue, 2 luglio 2015, causa [C-334/14](#)).

Si tratta, in verità, di norme il cui ambito applicativo non viene a sovrapporsi cosicché, se da un punto di vista sostanziale la **conclusione** raggiunta dalla Suprema Corte nel senso dell'esenzione risulta condivisibile, nondimeno il percorso logico giuridico seguito non pare del tutto puntuale.

La CIGO COVID-19 sospende l'obbligo di assunzione dei disabili

L'esclusione della CIGO con causale COVID-19 determinerebbe una disparità di trattamento rispetto alle imprese che fruiscono della CIG in deroga

/ Mario PAGANO

Gli obblighi di assunzione, relativi al collocamento obbligatorio, sono **sospesi** anche nei confronti dei datori di lavoro che fruiscono di interventi di integrazione salariale per emergenza COVID-19.

Questo è quanto emerge dalla circolare n. [19/2020](#), con la quale il Ministero del Lavoro ha chiarito l'ambito di operatività dell'istituto della sospensione dagli obblighi di assunzione delle **persone con disabilità**, di cui all'[art. 3](#) comma 5 della L. 68/1999, per le imprese che fruiscono della cassa integrazione ordinaria, della cassa integrazione in deroga, del fondo integrazione salariale o dei fondi di solidarietà bilaterale, in conseguenza dell'emergenza epidemiologica.

Il citato [art. 3](#) della L. 68/1999, testo di riferimento, contenente norme per il diritto al lavoro dei disabili, prevede, in linea generale, che i datori di lavoro pubblici e privati siano tenuti ad avere alle loro dipendenze lavoratori appartenenti a particolari categorie, ossia soggetti disabili, non vedenti e sordomuti, invalidi del lavoro, civili e di guerra, in una **determinata misura**, in funzione della consistenza dell'organico aziendale. Più precisamente: **7%** dei lavoratori occupati, se occupano più di 50 dipendenti; **due lavoratori**, se occupano da 36 a 50 dipendenti **un lavoratore**, se occupano da 15 a 35 dipendenti.

Il comma 5 del medesimo [art. 3](#) individua una serie di ipotesi in presenza delle quali l'obbligo sopra descritto risulta essere sospeso. In particolare, possono avvalersi di tale possibilità, oltre alle imprese che hanno stipulato contratti di solidarietà difensiva, ossia per riduzione di orario finalizzata a evitare la riduzione o la dichiarazione di esubero del personale, e quelle che abbiano attivato procedure di mobilità, anche le imprese che versino in situazione di crisi aziendale, ristrutturazione, riorganizzazione, riconversione, procedure concorsuali tali da determinare il ricorso alla **cassa integrazione guadagni straordinaria** (CIGS).

Attualmente, in ragione di quanto previsto dal DLgs. [148/2015](#), le **causali** riconosciute quale titolo per la concessione degli interventi della CIGS risultano essere: la riorganizzazione aziendale; la crisi aziendale, a esclusione, a decorrere dal 1° gennaio 2016, dei casi di cessazione dell'attività produttiva dell'azienda o di un ramo di essa; il contratto di solidarietà.

A ben vedere, limitandosi a una valutazione tassativa delle ipotesi indicate al comma 5, le casistiche previste dalla **normativa emergenziale**, legate alla cassa in-

tegrazione ordinaria, non sembrerebbero permettere l'operatività della sospensione.

Tuttavia, il Ministero ricorda come, in linea generale, la sospensione sia stata, comunque, **estesa** per prassi ad altre casistiche, quali: il fondo di solidarietà del settore del credito e del credito cooperativo; le imprese che assumono soggetti percettori di sostegno al reddito; la cassa in deroga; il datore di lavoro che sottoscrive accordi e attiva le procedure di incentivo all'esodo.

Ciò premesso, la circolare delinea una serie di considerazioni, formulando un parallelismo tra trattamenti di cassa integrazione straordinaria, per i quali è normativamente prevista la sospensione, e interventi di cassa integrazione ordinaria, le cui motivazioni, di fatto, risulterebbero **coerenti** con la *ratio* della norma, che regola l'istituto della sospensione degli obblighi previsti per il collocamento obbligatorio.

In particolare, il Ministero sottolinea che già la circolare n. [2/2010](#) consentiva di valutare, in un momento di crisi economica, gli strumenti opportuni per le aziende in CIGO che non fossero nelle condizioni di adempiere all'obbligo. Senza contare che escludere la CIGO, come ipotesi di sospensione, originerebbe una **disparità di trattamento** tra le imprese che fruiscono della CIG in deroga con causale COVID-19 e quelle che fruiscono della CIGO con la medesima causale, considerato che, in entrambe le ipotesi, il ricorso a dette procedure denota una situazione di crisi che potrebbe rendere difficoltoso all'azienda l'adempimento degli obblighi assunzionali.

Viene confermata, pertanto, l'estensione anche alla **cassa integrazione COVID-19** della sospensione degli obblighi previsti dalla L. [68/1999](#).

Inoltre, la circolare ricorda che l'obbligo è sospeso per tutta la **durata** degli interventi di integrazione salariale per emergenza COVID-19, in proporzione all'attività lavorativa effettivamente sospesa e al numero delle ore integrate per il singolo ambito provinciale sul quale insiste l'unità produttiva interessata in caso di CIG straordinaria e in deroga o alla quantità di orario ridotto in proporzione.

Pertanto, conclude il Ministero, l'obbligo a carico del datore di lavoro di presentare la richiesta di avviamento ai servizi per collocamento mirato territorialmente competenti si ritiene **ripristinato** al venir meno della situazione di crisi assistita dagli strumenti integrativi dettati per l'emergenza COVID-19.

Le dichiarazioni in sede ispettiva superano quelle rese in giudizio

La Cassazione approfondisce il valore delle dichiarazioni assunte in sede amministrativa e giudiziale

/ Gianpaolo ALICE

La Suprema Corte, mediante la pronuncia n. [24208](#) del 2 novembre 2020, è intervenuta sulla valutazione complessiva di maggior (e dirimente) rilievo attribuito alle dichiarazioni rese agli **ispettori verbalizzanti** rispetto a quelle successivamente rese in giudizio.

Così ritenute più attendibili e logiche quelle riferite dagli "interessati ai verbalizzanti, nell'immediatezza dei fatti", rispetto alle circostanze "da essi riferite in sede di deposizione in giudizio"; si tratta di apprezzamenti di fatto contestabili nei limiti posti dal n. 5 dell'[art. 360](#), 1° comma c.p.c.

È da premettere, quanto all'onere di provare la sussistenza dei presupposti dell'obbligazione contributiva, che vale la regola per la quale, in tema di riparto dell'onere della prova ai sensi dell'art. 2697 c.c., l'onere di provare i fatti costitutivi del diritto grava sempre su colui che si afferma **titolare del diritto stesso** e intende farlo valere, ancorché sia convenuto in giudizio di accertamento negativo, con la conseguenza che la sussistenza del credito contributivo dell'INPS, preteso sulla base di verbale ispettivo, deve essere comprovata dall'Istituto con riguardo ai fatti costitutivi rispetto ai quali il verbale non riveste efficacia probatoria (Cass. 18 maggio 2010 n. 12108).

La giurisprudenza ritiene irrinunciabile il **vaglio giudiziale**, pertanto il materiale raccolto dal verbalizzante deve passare al vaglio del giudice, il quale non può esimersi dalla valutazione complessiva di tutte le risultanze probatorie, offerte anche dai suddetti verbali, e può valutare nel suo libero e prudente apprezzamento (ex [art. 116](#) c.p.c.), l'importanza da conferire a dette circostanze per determinare l'eventuale rilevanza delle stesse ai fini probatori, senza però potere attribuire a esse il valore di un vero e proprio accertamento in punto di fatto dal quale conseguirebbe, inammissibilmente, l'onere, a carico della parte che l'Ente previdenziale ritiene obbligata, di fornire la prova della insussistenza dei fatti a lei contestati (Cass. 10 dicembre 2002 n. 17555).

Né si può consentire nel dare ingresso acritico e riso-

lutivo a narrazioni paratestimoniali di ordine tecnico (organizzativo, gestionale e in genere economico aziendale), posto che le ipotesi contenute nelle relazioni ispettive non possono essere recepite in modo aprioristico e possono essere contraddette con **strumenti istruttori adeguati**, quale è, ad esempio, la CTU svolta nel contraddittorio delle parti (Cass. 30 maggio 2018 n. 13679). Del resto, in ragione del principio della ricerca della verità materiale ispirato dal carattere costituzionale delle situazioni implicate nel rapporto di lavoro, nella previdenza e nell'assistenza sociale (Cass. 25 giugno 2020 n. 12573) il rito prevede la applicazione di poteri officiosi in materia probatoria ([art. 421](#) c.p.c.).

Verbale come fattispecie e prova

Resta fermo che non è legittimo attribuire valore di allegazione ai fatti contenuti in atti extraprocessuali; in tal modo si "interrompe la circolarità, necessariamente endoprocessuale, tra oneri di allegazione, oneri di contestazione ed oneri di prova, attestata dal combinato disposto dell'[art. 414](#) c.p.c., nn. 4 e 5 e dell'[art. 416](#) c.p.c. (così Cass. S. U. n. [11353](#) del 2004, cit.)" (Cass. 4 dicembre 2019 n. 31704; e ivi il richiamo alla necessaria **circularità endoprocessuale** pur considerata in Cass. SS.UU. 17 giugno 2004 n. 11353 e, sulla coerenza circolare del sistema, anche Cass. 7 settembre 2020 n. 18546).

Occorre pertanto distinguere la considerazione delle **dichiarazioni assunte in sede amministrativa**, quale astratta fattispecie (che implica un problema interpretativo delle norme che attengono alla disciplina della prova) dal profilo inerente alla censura del percorso motivazionale (Cass. SS.UU. 12 novembre 2020 n. 25574), in special modo contestando la insufficiente articolazione dei fatti necessari al fine di proporre allegazioni conformi alle prescrizioni rituali, da parte dell'ente che si pretende creditore, pur se correlata al richiamo generico e non selettivo al complesso delle dichiarazioni paratestimoniali introdotte nel processo.