



approfondimento  
in materia di  
fiscalità e diritto tributario

# tributo

#65 6.2020

- › Gualtieri Jones e i predatori del fondo perduto
- › Coronavirus e forza maggiore
- › Principio di continuità aziendale
- › Decreto Rilancio e contributo a fondo perduto
- › Decreto Rilancio: una carrellata dei principali provvedimenti
- › Le indennità in favore dei lavoratori a causa dell'emergenza Covid-19
- › Il diniego dello sgravio richiesto in autotutela costituisce atto impugnabile - l'annullamento per intervenuta prescrizione è atto doveroso da parte dell'ente impositore
- › Recenti arresti giurisprudenziali in tema di operazioni inesistenti



#65.2020

## Approfondimento online - Anno 6

**iltributo.it**  
associazione  
per l'approfondimento e la diffusione  
dell'informazione fiscale

Raccolta di approfondimenti e commenti liberamente curati da "iltributo.it" -  
Associazione culturale per l'approfondimento e la diffusione dell'informazione fiscale.

Si rende noto che l'Associazione "iltributo.it" non ha alcun rapporto contrattuale con gli autori della raccolta che contribuiscono in forma del tutto liberale con l'invio occasionale di propri articoli o commenti. I contenuti e i pareri espressi sono da considerarsi opinioni personali degli autori e devono pertanto ritenersi estranei all'Associazione che non ne è in alcun modo responsabile. La periodicità dell'Approfondimento è funzionale alla raccolta dei contributi di interesse pervenuti.

Poiché i contributi e il lavoro di impaginazione sono effettuati da associati e da professionisti esterni su base volontaria saranno sempre gradite vostre segnalazioni qualora abbiate individuato refusi o riferimenti inesatti a giurisprudenza, prassi e dottrina.

Per inviare i vostri contributi visitateci a [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) o contattateci al seguente indirizzo:  
Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.572521  
E-mail: [redazione@iltributo.it](mailto:redazione@iltributo.it) - [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it)



**Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,**  
per leggere l'approfondimento e le *news*  
gratuitamente per sempre!

**Collegati su [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) o compila qui di seguito:**

Il sottoscritto .....  
professione ..... Via .....  
Città ..... C.A.P. ....  
Tel. .... E-Mail .....

### CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

- l'approfondimento "iltributo" in .pdf
- la Newsletter della Associazione iltributo

### RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

data ..... Firma .....

### Consenso al trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 23 D.Lgs. 196 del 30.06.2003.

*I dati forniti vengono registrati in appositi registri, predisposti su supporto cartaceo e/o elettronico dall'Associazione Culturale ILTRIBUTO con sede in Via dei Della Robbia, 54 a Firenze che ne è anche responsabile per il trattamento.*

*Per dati si intendono quelli forniti al momento della richiesta di invio della rivista online e le successive modifiche e/o integrazioni fornite da parte dell'utente. In conformità con l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali, desideriamo informarLa che i dati personali da Lei volontariamente forniti all'Associazione suddetta saranno trattati, da parte dell' Associazione Culturale ILTRIBUTO, adottando le misure idonee a garantirne la sicurezza e la riservatezza, nel rispetto della normativa sopra richiamata.*

*Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Associazione ILTRIBUTO Via dei Della Robbia, 54 Firenze, o inviando un fax al numero 055.5002282.*

*In conseguenza di quanto scritto sopra, all'atto della presente, si dichiara di avere ricevuto le informazioni di cui l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali.*

data ..... Firma .....

INVIA SUBITO QUESTA PAGINA SCANNERIZZATA VIA E-MAIL A: [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it) o collegati al ns sito



## RC PROFESSIONALE Filippi Broker - studiata per i Commercialisti

### Scegliere il meglio sul Mercato assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

Dopo **oltre 15 anni di esperienza** maturati nella gestione della Convenzione Nazionale con l'Unione Giovani Dottori Commercialisti la Filippi Broker, già dal 2013, è stata **scelta da importanti Ordini Professionali** - fra i quali quello di Roma e Verona - per mettere a disposizione dei propri Iscritti **la copertura per il Rischio PROFESSIONALE**.

La Polizza RC PROFESSIONALE in Filippi Broker srl ha oggi un Suo ufficio dedicato, gestito da un Team di persone specializzate, competenti e professionali.

Le principali **CARATTERISTICHE** che differenziano la nostra proposta dalle altre assicurazioni professionali:

- Retroattività
- Franchigia in forma fissa, anche per attività di sindaco e/o revisore
- Visto di conformità gratuito, nuovo massimale € 3.000.000
- Nessuna regolazione di premio

Alcuni esempi indicativi di tariffazione di **PREMI** RC PROFESSIONALE:

Fatturato fino a € 50.000 Massimale € 250.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 250.000	Fatturato fino a € 50.000 Massimale € 500.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 500.000
<b>Premio annuo lordo:</b>		<b>Premio annuo lordo:</b>	
Senza incarichi sindacali - € 265,00 Con incarichi sindacali - € 350,00	Senza incarichi sindacali - € 415,00 Con incarichi sindacali - € 560,00	Senza incarichi sindacali - € 305,00 Con incarichi sindacali - € 399,00	Senza incarichi sindacali - € 470,00 Con incarichi sindacali - € 635,00

Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 1.000.000	Fatturato fino a € 150.000 Massimale € 1.000.000
<b>Premio annuo lordo:</b>	
Senza incarichi sindacali - € 520,00 Con incarichi sindacali - € 702,00	Senza incarichi sindacali - € 730,00 Con incarichi sindacali - € 985,00

Scopri anche la polizza Filippi Broker **dedicata esclusivamente al CYBER RISK** - studiata e coordinata con una primaria compagnia assicurativa con **Premio Annuo Lordo di € 320,00**.

Nata nel 1963, la FILIPPI BROKER SRL costituisce l'evoluzione dell'attività di consulenza in campo assicurativo ed è oggi un'azienda di riferimento nel settore. I suoi principali Clienti sono Aziende medio- grandi e Dottori Commercialisti. L'esperienza, la serietà nel rapporto con il Cliente sono armonicamente integrate con la competenza tecnica, la specializzazione, l'aggiornamento.

## Contattateci senza impegno



FILIPPI BROKER  
 Ufficio RC Professionale  
 Via Citella 65/A  
 37012 BUSSOLENGO (VR)  
 Tel.: +39 045 715 6678  
 Fax: +39 045 675 7232  
 email:rischispeciali@filippibroker.it



Gualtieri Jones e i predatori del fondo perduto

....02

*di Paolo Soro*

## Approfondimento

Coronavirus e forza maggiore

....05

*di Lucia Morciano*

Principio di continuità aziendale

....16

*di Luca Labano*

“Decreto Rilancio” e contributo a fondo perduto

....30

*di Federica Attanasi*

Decreto Rilancio: una carrellata dei principali provvedimenti

....39

*di Paolo Soro*

Le indennità in favore dei lavoratori a causa dell'emergenza Covid-19

....51

*di Maurizio Villani e Alessandra Villani*

Giurisprudenza - Commento

## Corte di Cassazione

*Il diniego dello sgravio richiesto in autotutela costituisce atto impugnabile -  
l'annullamento per intervenuta prescrizione è atto doveroso  
da parte dell'ente impositore* . . . . 76

(Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza n. 8719 dell'11 maggio 2020)

**commento di Marco Mecacci**


*Recenti arresti giurisprudenziali in tema di operazioni inesistenti* . . . . 80

(Corte di Cassazione, Sez. Penale, Sentenza n.10916 del 01 aprile 2020)


(Corte di Cassazione, Sez. Trib., Ordinanza n.4428 del 20 febbraio 2020)

**commento di Maurizio Villani e Lucia Morciano**

Giurisprudenza - Fonti

 Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza n. 8719 dell'11 maggio 2020 . . . . 88

 Corte di Cassazione, Sez. Penale, Sentenza n.10916 del 01 aprile 2020 . . . . 91

 Corte di Cassazione, Sez. Trib., Ordinanza n.4428 del 20 febbraio 2020 . . . . 109

## Il Punto

### Gualtieri Jones e i predatori del fondo perduto

di Paolo Soro



Chi si è fregato il fondo perduto dei professionisti?

Il tema del giorno è l'esclusione dei professionisti dai contributi a fondo perduto.

Il tema della legislatura è invece l'esclusione dell'economia dal cervello del ministro Gualtieri. Talché verrebbe da pensare che anche il suo cervello è un po'... "a fondo perduto". Certo, non è che, adesso, solo perché uno diventa ministro, deve per forza conoscere le materie economiche; ma magari, se questo "uno" diventa ministro dell'economia, non parrebbe nemmeno una pretesa così assurda.

Dobbiamo essere sinceri, quando abbiamo letto che il decreto "Rilancio" ha rilanciato l'ennesima esclusione dei professionisti dai contributi previsti per ogni altra entità produttiva del Paese, non ci siamo meravigliati più di tanto: ormai, siamo abituati a questi "scippi". Di fatto, poi, noi commercialisti in particolare, siamo l'unica categoria ordinistica priva di esclusive di legge, a essere sistematicamente esclusi dai vantaggi previsti dalla legge. Come dire: cornuti e bastonati.

E sia: cornuti e bastonati... ma non silenti.

A differenza dei soliti scribacchini ignoranti, assoldati al potere, che vanno in giro disinformando i cittadini (e gettando discredito su tutti i loro colleghi giornalisti), uno dei nostri compiti è chiarire ai clienti le arzigogolate normative, che, se da un lato difettano non poco in punta grammaticale, dall'altro raggelano tecnici e giuristi per il disprezzo che mostrano nei confronti di principi costituzionali e certezza del diritto.

Ecco un esempio tra i tanti presenti in quest'ultimo provvedimento (a proposito, benedetti figlioli, scrivete un decreto di 266 articoli, e metteteci almeno un indice, no... che vi costa?):

Art. 95 – Contributi per chi compra DPI incompatibili con gli altri benefici di riferimento

Art. 120 – Credito d'imposta per chi compra DPI cumulabile con le altre agevolazioni per le stesse spese

L'importante è avere le idee chiare nella vita: 95 o 120? Che facciamo? La accendiamo?

Un altro tipico malcostume governativo è, poi, quello che prevede il rinvio delle scadenze, quando tali scadenze sono già... scadute. *Ops!*

Ma tralasciamo queste pinzillacchere e torniamo allo sport preferito dal governo: turlupinare i professionisti.

Per pietà, evitiamo di ricordare nuovamente tutte le varie discriminazioni (quali quelle sui famigerati "*bonus*") emanate dal governo contro i professionisti, e ci limitiamo solo a questo: quando gli fa comodo (IRAP), facciamo impresa; quando non gli conviene (fondo perduto), siamo "solo persone". Verrebbe da dire: ma perché i soci di società commerciali e artigianali iscritti alle gestioni AGO dell'INPS, cosa sono, carri armati?

Tutto sommato, però, non è che tale qualificazione (pronunciata dal menestrello dell'economia in diretta TV nazionale) ci dispiaccia: ben venga essere considerati "persone", fatti dunque *per seguir virtute e canoscenza*, piuttosto che venire accomunati a quei "5 ladroni fiorentini" di dantesca memoria.

Senonché, il novello Keynes - di certo mal coadiuvato dai suoi tecnici dell'agenzia, per contro sempre pronti a ricevere benefit con accertamenti campati in aria - dimentica che secondo la Raccomandazione CE 361/2003, "*è impresa qualsiasi entità impegnata in un'attività economica, indipendentemente dalla sua forma giuridica*", e che tale Raccomandazione è stata espressamente riconosciuta nel precedente decreto "Liquidità", ripreso dall'attuale decreto "Rilancio".

D'altronde, secondo il Protocollo della Commissione europea (richiamato nei vari decreti), anche i parametri cui riferirsi per ricevere aiuti statali sono sempre legati alle carenze di liquidità; mai a quelle del fatturato. Il nostrano guru dell'economia, però, fa finta di dimenticarsene, dimostrando tra l'altro di non avere alcuna conoscenza del tessuto economico che pretende di governare; le cui imprese emettono fatture per cercare vanamente di farsi pagare; dopo di che, se i clienti non pagano a seguito del Coronavirus, quelle imprese vanno in bancarotta, anche se non hanno concreti cali di fatturato da un punto di vista strettamente contabile.

Tutto ciò fa purtroppo parte di quella "normale anomalia italiana", nella quale la fa da padrone un ministro dell'economia che non conosce affatto l'economia; ma, evidentemente, conosce bene i vantaggi della "poltrona"; in caso contrario, avrebbe declinato l'incarico (come per inciso fanno i professionisti, *rectius* persone, quando i mandati concernono materie nelle quali non sono specializzati).

Già, perché a noi professionisti, vittime dell'ennesimo ladrocinio legalizzato, rimane solo questo: la consolazione di essere pubblicamente riconosciuti "persone". Cosa comunque non da poco, in questa nostra povera italiotta, governata da ignoranti, saccenti e presuntuosi... ma pur sempre "prime donne" della TV. Vuoi mettere...



*“Perché non scegliere dei gestionali per lo studio pensati da un collega con la mia stessa esperienza?”*

**PROGRAMMI CONTABILI E FISCALI**

**GBSOFTWARE**

**NATI DALL'IDEA DI UN COMMERCIALISTA  
E DA UNO STUDIO ATTIVO DAL 1977!**

**Abbatti subito TEMPI, DIFFICOLTÀ e SPESE.**

Puoi contare su soluzioni proprietarie e made in Italy:  
non facciamo parte di alcun gruppo o multinazionale.  
Software e assistenza sono curati da noi in via esclusiva.

**SCOPRI DI PIÙ**



## Coronavirus e forza maggiore

di Lucia Morciano

Avvocato Tributarista

---

### 1. Premessa

A seguito della dichiarazione di emergenza internazionale di salute pubblica legata al Covid-19, dichiarata dall'Organizzazione Mondiale della sanità il 30 gennaio 2020, il Governo italiano con delibera del Consiglio dei Ministri dello scorso 31 gennaio ha dichiarato lo stato di emergenza per un periodo di sei mesi. A causa di tale situazione epidemiologica, il Governo nel D.L. n. 6/2020, rubricato *"Misure urgenti in*

*materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19"*( convertito in legge, con modifiche, dalla L. 05.03.2020, n. 13, con decorrenza dal 10.03.2020 e successivamente abrogato dall'art. 5, D.L. 25.03.2020, n. 19 con decorrenza dal 26.03.2020, ad eccezione degli articoli 3, comma 6-*bis*, e 4), all'art. 3, comma 6-*bis* ha così statuito: *"Il rispetto delle misure di contenimento di cui al presente decreto è sempre valutato ai fini dell'esclusione, ai sensi e per gli effetti degli articoli 1218 e*

*1223 del codice civile, della responsabilità del debitore, anche relativamente all'applicazione di eventuali decadenze o penali connesse a ritardati o omessi adempimenti".*

Più nel dettaglio, il comma 6-bis del D.L.n.6/2020 è stato inserito dall'art. 91, D.L. n.18 del 17.03.2020, così come modificato dall'allegato alla legge di conversione, L.n.27 del 24.04.2020, con decorrenza dal 30.04.2020. La norma impone al giudice che sia chiamato a decidere su un inadempimento di poter escludere la responsabilità del debitore nel caso in cui l'inadempimento sia stato provocato dal rispetto delle misure di contenimento per causa COVID-19.

Tanto chiarito, occorre rilevare che, in riferimento alle entrate tributarie e non tributarie, il Governo ha previsto all'art. 68, comma 1 del D.L. n.18/2020, c.d. "Decreto Cura Italia"(convertito in legge, con modifiche, dalla L. 24.04.2020, n. 27, con decorrenza dal 30.04.2020), che:

*"... sono sospesi i termini dei versamenti, scadenti nel periodo dall'8 marzo al 31 maggio 2020, derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, nonché dagli avvisi previsti dagli articoli 29 e 30 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. I versamenti oggetto di sospensione devono essere effettuati in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione. Non si procede al rimborso di quanto già versato. Si applicano le disposizioni di cui all'articolo 12 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159"*

Inoltre, il comma 2 del citato art.68 dispone:

*"Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche agli atti di cui all'articolo 9, commi da 3-bis a 3-sexies, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, e alle*

*ingiunzioni di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, emesse dagli enti territoriali, nonché agli atti di cui all'articolo 1, comma 792, della legge 27 dicembre 2019, n. 160".*

Esemplificando, il Legislatore ha disposto la sospensione dei termini di versamento di tutte le entrate tributarie e non tributarie derivanti da cartelle di pagamento, da avvisi di accertamento e di addebito Inps, nonché dagli atti di accertamento esecutivo emessi dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e dagli accertamenti esecutivi degli enti locali, in scadenza nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020.

Dopo aver delineato i confini e i contorni di questa particolare circostanza che involge concetti di spessore tecnico giuridico quali l'imputabilità dell'inadempimento, la forza maggiore e l'impossibilità sopravvenuta totale o parziale della prestazione, è bene effettuare alcune puntualizzazioni.

Ciò posto, occorre rilevare che l'art.3, comma 6-bis del D.L. n.6/2020, che prevede l'esclusione di responsabilità del debitore in caso di inadempimento per causa a lui non imputabile, non trova applicazione nel rapporto obbligatorio tra contribuente e Fisco.

Difatti, i contribuenti italiani che non hanno adempiuto ai versamenti dovuti subito dopo il periodo di sospensione previsto dal Legislatore, rischiano di ricevere delle richieste di pagamento dei tributi, aggravate dalle sanzioni previste dall'ordinamento nel caso di omesso versamento.

Per di più vi è un grosso numero di contribuenti che ad oggi non ha avuto alcuna proroga di versamenti (trattasi delle imprese che hanno avuto al 31.12.2019 ricavi superiori a due milioni di euro).

In questa situazione emergenziale, il pericolo primario che si sta paventando è quello della crisi di liquidità dei contribuenti che in questo periodo non riescono a incassare

quello che dovrebbero e, di conseguenza, ciò potrebbe comportare, in alcuni casi, l'oggettiva difficoltà da parte dei contribuenti, di effettuare il regolare versamento delle imposte.

A parere di chi scrive, per le ipotesi di mancato versamento delle imposte dovuto alla crisi di liquidità derivante dall'attuale emergenza epidemiologica si configura la causa di forza maggiore, che consente di essere esonerato dal pagamento delle sanzioni.

Sul punto, l'ordinamento tributario prevede due disposizioni normative in tema di forza maggiore:

- ✓ l'art. 9 comma 2 L. n.212/2000(Statuto del contribuente) secondo cui: *“Con proprio decreto il Ministro delle finanze, sentito il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, può sospendere o differire il termine per l'adempimento degli obblighi tributari a favore dei contribuenti interessati da eventi eccezionali ed imprevedibili”*;
- ✓ l'art. 6, comma 5, del d.lgs. n. 472/1997 secondo cui: *“Non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore”*.

In riferimento all'art. 6 comma 5 appena citato, è stata emanata la circolare n. 180/E del 10 luglio 1998, Dip. acc. e progr., recante chiarimenti in tema di “Sanzioni - Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie - D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e successive modificazioni”, che chiarisce cosa debba intendersi per forza maggiore.

In particolare, secondo la citata circolare: *“Per forza maggiore si deve intendere ogni forza del mondo esterno che determina in modo necessario e inevitabile il comportamento del soggetto. Si può ipotizzare un'interruzione delle comunicazioni, in conseguenza di eventi naturali, tale da im-*

*pedire di raggiungere il luogo ove il pagamento può essere eseguito anche se, in casi del genere, come nel caso di sciopero che impedisca l'esecuzione dell'adempimento dovuto, la causa di forza maggiore viene di solito accertata con apposito decreto”*.

Peraltro, si evidenzia che in seguito all'odierna situazione di emergenza, si porrà il problema di cosa accadrà con gli adempimenti tributari (una volta cessata la sospensione disciplinata dalla legislazione d'emergenza), atteso che la crisi economica contingente non cesserà con il venir meno dell'emergenza sanitaria e delle misure di contenimento.

Più nel dettaglio, è opportuno domandarsi cosa accadrà per i contribuenti che, fino ad oggi in regola con gli adempimenti fiscali, abbiano cercato di affrontare l'emergenza economica, nell'alternativa secca tra adempimento delle obbligazioni tributarie e continuità aziendale, in quest'ultimo caso con l'intento di tutelare i ruoli occupazionali e le correlate esigenze retributive dei lavoratori.

A tal proposito, prima di affrontare la questione attuale di emergenza e i risvolti che la crisi di liquidità determinerà sui contribuenti, appare opportuno dare definizione alla nozione di forza maggiore in ambito tributario e fiscale.

## **2. La forza maggiore in ambito tributario**

La nozione di forza maggiore in materia tributaria è mutuata dal diritto penale, nella quale assumono una preminente rilevanza gli aspetti naturalistici, che pongono l'attenzione sulle caratteristiche principali dell'evento, ossia **l'esogenità, l'imprevedibilità e l'irresistibilità, nonché sul nesso di causalità** tra l'accadimento imprevisto e la

condotta scaturita, verosimilmente difforme da quella voluta dall'agente in situazioni di assoluta normalità.

Più nel dettaglio, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea (sentenza del 17 ottobre 2002, C-208/01, *Parras Medina*) ha chiarito che la nozione di forza maggiore non si limita all'impossibilità assoluta ad adempiere all'obbligazione prevista dalla legge, ma deve essere intesa nel senso che si applica anche a circostanze, anormali ed imprevedibili, le cui conseguenze non sarebbero potute essere evitate malgrado la dovuta cura del contribuente.

La Corte di Cassazione si è espressa più volte sul perimetro applicativo dell'art. 6, comma 5 D.lgs n.472/1997, definendo con una prima pronuncia, la n. 22153/2017, la portata applicativa della forza maggiore, quale causa di non punibilità che esclude l'assoggettabilità del contribuente moroso alle sanzioni amministrative in materia tributaria.

I giudici di legittimità nel determinare i presupposti applicativi della forza maggiore, si sono basati su quanto affermato dalla Corte di Giustizia CE C/314/06 che, al punto 24, ha specificato che “[...]la nozione di forza maggiore, in materia tributaria e fiscale, comporta la sussistenza di un elemento oggettivo, relativo alle circostanze anormali ed estranee all'operatore, e di un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi (cfr. anche Ord. 18.1.2005 Causa C-325/03 P, *Zuazaga Meabe/UAMI* punto 25); che è stato, altresì, evidenziato che la nozione di forza maggiore non si limita all'impossibilità assoluta, ma deve essere intesa nel senso di circostanze anormali e imprevedibili, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado l'adozione di tutte le pre-

*cauzioni del caso (CGCE sent. 15.12.1994 causa C-195/91 P, Bayer/Commissione, punto 31, nonché sent. 17.10.2002 causa C-208/01, Parras Medina punto 19); che, pertanto, sotto il profilo naturalistico, la forza maggiore si atteggia come una causa esterna che obbliga la persona a comportarsi in modo difforme da quanto voluto, di talchè essa va configurata, relativamente alla sua natura giuridica, come una esimente poichè il soggetto passivo è costretto a commettere la violazione a causa di un evento imprevisto, imprevedibile ed irresistibile, non imputabile ad esso contribuente, nonostante tutte le cautele adottate...”<sup>1</sup>.*

E ancora, con sentenza della Suprema Corte di Cassazione n.3049/2018, è stato evidenziato, in primo luogo, che non si deve valutare ex ante l'onere di prevenzione generico, poiché non fornisce al contribuente alcun elemento nella prassi per definire propriamente le misure più idonee ed eque volte a sventare il realizzarsi dell'evento anormale, o comunque, se del caso, escludere la rimproverabilità della successiva condotta antiggiuridica; difatti, la valutazione del giudice nazionale dovrebbe avvenire sulla base di un giudizio controfattuale che ponga il confronto tra il caso di specie e la condotta che avrebbe tenuto il “buon contribuente”, inteso come soggetto accorto e diligente che ha adottato tutti quegli atti idonei a premunirsi da accadimenti anormali e straordinari.

In secondo luogo, sulla base del principio di proporzionalità, se da una parte le misure di precauzione adottate da un contribuente avveduto devono contemperarsi ai sacrifici economici che esse comportano, dall'altra parte tali misure dovranno ragionevolmente calibrarsi alla maggiore o

<sup>1</sup> Vedi in tal senso anche Cassazione, Sez.Trib., ordinanza n. 1972 del 24 gennaio 2019; Cass.Sez.Trib., n. 3049 dell'8 febbraio 2018.

minore prevedibilità del fatto storico che costringe alla condotta inadempiente del contribuente.

In sintesi, l'onere del contribuente di predisporre la dovuta cura e le cautele necessarie per garantire la corresponsione dei tributi, così come statuito dalla Corte di Giustizia e dalla Corte di Cassazione nelle citate sentenze, si traduce in una sorta di *"giudizio sulla ragionevole lungimiranza"* del contribuente, non privo di sensibilità al margine di prevedibilità dei fatti storici<sup>2</sup>.

Inoltre, nell'art. 6, comma 5 D.lgs n. 472/1997 che prevede l'esimente della sanzione amministrativa tributaria, il costringimento coartato dell'evento anomalo e irresistibile, a differenza che nel diritto penale, è più oggettivo che psicologico, atteso che l'arco temporale per l'assolvimento tempestivo e sine poena del tributo, di regola, garantisce una maggiore riflessione delle azioni del contribuente, ben superiore a quella che può avere chi è obbligato a nell'immediatezza per ovviare un male notevole<sup>3</sup>.

Per quanto riguarda un altro aspetto della forza maggiore, sempre la Corte di Giustizia ha sottolineato che, in mancanza di armonizzazione della normativa sulle sanzioni per l'inosservanza delle norme impositive, gli Stati membri restano competenti a scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate, tuttavia, esercitando tale competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità<sup>4</sup>.

2 STRAZZERI M. "L'esimente della forza maggiore in materia tributaria: commento a Cass. n. 3049/2018", in <http://www.europeanrights.eu/index.php?funzione=S&op=5&id=1469>.

3 ibidem

4 ex multis: sentenze CGUE 16 dicembre 1992, Commissione/Grecia, C-210/91e 7 dicembre 2000, de Andrade, C-213/99.

Difatti, sulla base di tale assunto, la causa di non punibilità prevista dall'art. 6, co. 5, del D.lgs. n. 472/1997, benché riferita alle imposte sui redditi e l'IVA, si estende a tutti i tributi armonizzati, come nel caso dell'ordinanza della Suprema Corte, la n. 3049/2018, in virtù del fatto che tale estensione trova fondamento sovranazionale proprio nell'esercizio di predetta competenza volta a garantire che la punizione non vada oltre quanto necessario per il raggiungimento degli interessi pubblici sottesi alla norma impositiva tributaria.

Inizialmente la giurisprudenza di legittimità più risalente, ha riconosciuto una forma di tutela al contribuente che versa in situazioni di disagio per aver subito una diminuzione patrimoniale ingiusta.

In via esemplificativa, la Suprema Corte (Cass. Sez. V, ord., 15/01/2009, n. 884) ha ricondotto all'alveo dell'art. 6, comma 5, del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, il caso del contribuente che, per tempo, avesse informato l'autorità giudiziaria del fatto che in buona fede ha affidato il denaro necessario ad assolvere al suo debito tributario ad un consulente il quale, violando i doveri del proprio incarico, abbia poi ommesso di effettuare il versamento.

In tale ipotesi, seppur la condotta inadempiente è dipesa dal fatto del terzo (inadempimento dei doveri da parte del consulente), il contribuente non si trovava nell'ipotesi dell'irresistibilità della forza maggiore, atteso che egli non ha sofferto un impedimento oggettivo- quale una mancanza di liquidità per assolvere all'obbligazione tributaria- poiché l'imprenditore, anche a seguito della truffa subita, avrebbe ben potuto assolvere al debito fiscale, senza incorrere nella sanzione.

Invece, la giurisprudenza di legittimità recente ha dato un'interpretazione più strin-

gente dei casi in cui si configura l'esimente della forza maggiore, ritenendo che non sia sufficiente fare riferimento a una generica "crisi aziendale", con conseguente scarsa liquidità; difatti, oltre a tale condizione, devono essere" [...] *espressamente considerate le condizioni di imprevedibilità ed inevitabilità, non fronteggiabili con le normali misure quali accantonamenti etc. per fare fronte ad eventuali inadempimenti*"<sup>5</sup>.

In senso conforme, altresì, si è orientata la giurisprudenza penale di legittimità recente che ha assunto una posizione rigida in merito al riconoscimento della crisi di liquidità come forza maggiore, esimente della responsabilità penale, in caso di omessi versamenti IVA e ritenute oltre soglia.

Tanto chiarito, si auspica un intervento ermeneutico da parte della Suprema Corte, anche alla luce della contingente crisi di liquidità che dovranno affrontare le imprese, volto ad allargare le maglie dei casi di tale crisi, così da ampliare il concetto di forza maggiore e giustificare eventuali omissioni di versamenti tributari dovuti all'emergenza covid-19.

Ciò posto, di seguito si esamineranno i recenti arresti della giurisprudenza di legittimità e di merito in riferimento alla crisi di liquidità come causa di forza maggiore e si confronteranno tali assunti con l'attuale emergenza economica conseguente a quella epidemiologica.

### **3.Crisi di liquidità come causa di forza maggiore**

Lo scenario palese che si prospetta dopo il periodo forzato di *lockdown* è che la so-

spensione prolungata di numerose attività produttive cagionerà un'importante crisi di liquidità per le imprese, tanto da non riuscire a far fronte alle proprie obbligazioni tributarie, oltre che a quelle nei confronti di dipendenti e fornitori.

Difatti, i riflessi economici destabilizzanti sull'economia, a seguito della crisi epidemiologica in atto, si verificheranno nonostante misure adottate dal Governo per prorogare le scadenze dei versamenti e agevolare prestiti e finanziamenti alle imprese; tali misure sono state disposte dai D.L.n.18/2020(Decreto Cura Italia)e D.L.n. 23/2020 (Decreto Liquidità) e dai successivi provvedimenti<sup>6</sup>.

In tema di crisi di liquidità si è espressa principalmente la giurisprudenza di legittimità penale; pertanto al fine di comprendere appieno i principi espressi dalla suddetta giurisprudenza, si procederà ad un breve inquadramento normativo dei reati oggetto di esame delle sentenze.

Com'è noto, le fattispecie incriminatrici di "Omesso versamento di ritenute"(art. 10-bis D.lgs n. 74/2000)e di "Omesso versamento di IVA"(art.10-ter D.lgs n.74/2000) puniscono rispettivamente chi omette di versare rispettivamente : 1)le ritenute dovute per un ammontare superiore a 150.000 euro per periodo d'imposta; 2) l'Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale per un ammontare superiore a 250.00 euro.

L'omissione diventa penalmente rilevante al verificarsi della scadenza di un determinato termine; per le ritenute tale termine coincide con quello di presentazione del modello 770 e, invece, per l'IVA con quello per il versamento dell'acconto per il periodo d'imposta successivo (27 dicembre).

6 COLAIANNI F. "Crisi di liquidità, quando la forza maggiore «giustifica» l'omesso versamento" in Norm&Tributi Plus Fisco del 6 maggio 2020.

5 Cass.Sez.Trib. Ordinanza 24 gennaio 2019, n. 1972

Le fattispecie incriminatrici in questione sono reati propri (difatti l'agente può essere solo il soggetto obbligato) di natura omissiva, istantanei e puniti a titolo di dolo generico, non essendo rilevante il fine perseguito dall'agente nel porre in essere il comportamento illecito.

Precisamente, ne discende che, per la consumazione del reato, è sufficiente che il soggetto obbligato ometta volontariamente il versamento dell'imposta dovuta nella consapevolezza della sussistenza dell'obbligo e della inutile scadenza del termine previsto per il pagamento.

Per quanto attiene all'elemento psicologico, la giurisprudenza di legittimità appare uniforme nel ritenere sufficiente il dolo generico, inteso come mera consapevolezza di omettere il versamento di quanto ricevuto dal sostituto o dal cliente, superando anche la soglia di punibilità. L'onere probatorio del dolo secondo il Supremo Consesso è in re ipsa nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto dovuto a titolo d'imposta (Cass. sez. un., 12 settembre 2013, n. 37424) o si evince dal rilascio della certificazione e dalla presentazione della dichiarazione annuale del sostituto (Cass. Sez. III, sent. 15 maggio 2014, n. 20266)<sup>7</sup>.

In riferimento al bene giuridico da tutelare, la Suprema Corte, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 37424/2013<sup>8</sup> ha rilevato che l'obbligo di versare le ritenute e l'IVA è collegato sia ad attività svolte dal contribuente nel corso dell'anno, che all'erogazione degli emolumenti ai collaboratori; mentre l'obbligo di versare l'IVA è collegato al compimento delle operazioni im-

nibili<sup>9</sup>.

Precisamente, i giudici di legittimità, in riferimento all'illecito penale di cui all'art. 10-ter D.lgs n.74/2000, hanno sottolineato che “[...]il presupposto è costituito sia dal compimento di operazioni imponibili comportanti l'obbligo di effettuare il versamento periodico dell'I.v.a., sia dalla presentazione della dichiarazione annuale I.v.a. relativa all'anno precedente: che tale presentazione sia un necessario presupposto del reato è stato puntualizzato, sulla base dell'inequivoco tenore testuale delle norma incriminatrice, dalla giurisprudenza (Sez. 3, n. 6293 del 14/10/2010, loele); la condotta omissiva si concretizza nel mancato versamento, per un ammontare superiore a cinquantamila euro [ora, € 250.000], dell'I.v.a. dovuta in base alla dichiarazione annuale; il termine per l'adempimento è individuato in quello previsto per il versamento dell'acconto I.v.a. relativo al periodo d'imposta successivo”.

### **3.1. La definizione di forza maggiore in ambito penale**

L'art. 45 c.p. così definisce l'istituto della forza maggiore: **“Non è punibile chi ha commesso il caso fortuito o per forza maggiore”**.

La forza maggiore (allo stesso modo del caso fortuito) è considerata un istituto “senza patria” per la sua controversa collocazione sistematica. Secondo la dottrina e la giurisprudenza tradizionale, la forza maggiore presuppone il nesso causale tra la condotta e l'evento e viene, pertanto, studiata nell'ambito della colpevolezza o, anche della stesa condotta, quali cause di esclusione della colpevolezza o della sui-

<sup>7</sup> CANNIZZARO S., “Omitted tax payment and liquidity crisis: recent trends of the case law”, in Rivista Trimestrale di Diritto Tributario, Giappichelli, 14/05/2020, p.2.

<sup>8</sup> Vedi in tal senso anche Cass. Pen. S.U. 12 settembre 2013, n. 37425

<sup>9</sup> CANNIZZARO S., “Omitted tax payment and liquidity crisis: recent trends of the case law”, in Rivista Trimestrale di Diritto Tributario, Giappichelli, 14/05/2020, p.1.

tas<sup>10</sup>.

Nello specifico, la forza maggiore si realizza in un evento derivante dalla natura o dal fatto dell'uomo che, pur se preveduto, non può essere impedito, sottraendo all'agente la coscienza e la volontarietà della condotta (*vis maior cui resisti non potest a causa della quale l'uomo non agit sed agitur*).

### **3.2. La giurisprudenza sulla crisi di liquidità e forza maggiore in ambito penale**

Ad oggi la giurisprudenza di legittimità ha avuto un'interpretazione rigorosa, oramai pacifica, nel valutare le esimenti e, più in generale, nell'escludere la colpevolezza nelle ipotesi di omesso versamento IVA e ritenute, partendo dall'assunto che tali condotte omissive sono punite a titolo di dolo generico.

In linea di principio, nella prevalenza dei casi esaminati dalla giurisprudenza di legittimità, la crisi di liquidità, non è considerata una circostanza atta a escludere il reato o la punibilità del soggetto che ha posto in essere la condotta.

E invero, affinché si consumi l'illecito, è sufficiente la mera coscienza e volontà da parte del soggetto obbligato di omettere il versamento entro il termine previsto, superando la soglia di punibilità prevista dal legislatore.

La Corte di Cassazione, nel reato di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis D.Lgs. n. 74/ 2000), ha affermato che l'imputato può invocare l'assoluta impossibilità di adempiere il debito di imposta quale causa di esclusione della responsabilità penale- qualora assolva all'onere probatorio di allegazione, concernente sia il profilo della non imputabilità a lui mede-

simo della crisi economica che ha investito l'azienda, sia l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto.

Pertanto, a parere del Supremo Consesso, è irrilevante addurre come causa di forza maggiore la mancata riscossione dei crediti osservando che l'inadempimento dei clienti rientra nel normale rischio di impresa<sup>11</sup>.

Inoltre, la Suprema Corte, in una recente pronuncia<sup>12</sup>, in tema di omesso versamento IVA, ha ribadito che la crisi di liquidità nella quale versava l'impresa inadempiente- che vantava crediti non riscossi per importi di gran lunga superiori al debito fiscale- non vale come scriminante ove manchi la prova che non sia stato altrimenti possibile per lo stesso contribuente reperire le risorse economiche e finanziarie necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza appunto di un'improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili.

Ciò posto, ne discende che è irrilevante la cosiddetta "crisi di liquidità" del debitore alla scadenza del termine per operare il versamento dell'Iva, poiché il debitore ha l'obbligo non solo di accantonare le risorse necessarie per l'adempimento dell'obbligazione tributaria, ma anche di adottare tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo.

Tanto rilevato, si osserva, tuttavia, che la

10 MANTOVANI F., "Diritto penale- Parte generale", CEDAM WOLTERS KLUWER, ed. 2017, pagg. 150-151.

11 Cass. Pen. Sez. III, del 15 maggio 2014, n. 20266.

12 Cass. Pen. Sez. III, del 13 marzo 2018, n. 11035

giurisprudenza di merito ha puntualmente disatteso l'obiter dictum della Suprema Corte, ma al contempo il Supremo Consesso ha disatteso il più delle volte quanto statuito dai giudici di merito. In particolare, nelle decisioni dei giudici di merito era consolidato l'orientamento giurisprudenziale secondo cui per configurare il reato tributario deve sussistere non solo l'elemento oggettivo del ritardato o omesso versamento dei tributi e delle imposte, ma anche l'elemento psicologico della volontà di evadere.

A riguardo, si rammenta una sentenza del Tribunale penale di Brindisi del 12 gennaio 2017, nella quale è stato sancito che in caso di omesso pagamento di IVA sopra le soglie di punibilità previste, deve sussistere non solo l'omesso o il ritardato versamento ma anche l'elemento soggettivo del reato (c.d. dolo di evasione) che non può considerarsi sussistente quando il contribuente si trovi nell'impossibilità oggettiva di adempire il proprio debito tributario.

Più nel dettaglio, nel caso esaminato, le condizioni economico-finanziarie in cui versava la società nonché i concreti tentativi dell'amministratore tesi a proseguire l'attività sociale, al concreto fine di procedere al pagamento dei debiti maturati, hanno fatto ritenere insussistente il necessario dolo di evasione richiesto per procedere alla condanna prevista per il reato tributario<sup>13</sup>.

Ad ogni modo, in linea con la giurisprudenza di merito, la Suprema Corte ha previsto alcune ipotesi in cui si applica il principio di "forza maggiore" disciplinato dall'art. 45 c.p.; tra queste rileva la crisi economica quale scriminante quando sia cagionata in via esclusiva da circostanze contingenti, imprevedibili e non imputabili all'imprenditore, che si sia trovato nell'impossibilità

di porre tempestivamente rimedio alla situazione per cause indipendenti dalla propria volontà.

In una recente decisione, la Corte di Cassazione, Sez. Pen, con sentenza n. 9960 del 13 marzo 2020 ha evidenziato che "la "forza maggiore" si configura come un evento, naturalistico o umano, che fuoriesca dalla sfera di dominio dell'agente e che sia tale da determinarlo incoercibilmente (*vis maior cui resisti non potest*) verso la realizzazione di una determinata condotta, attiva od omissiva, la quale, conseguentemente, non può essergli giuridicamente attribuita (in questa direzione Sez. 5, n. 23026 del 3/04/2017, Mastrolia, Rv. 270145). Secondo questa ricostruzione, dunque, la forza maggiore si colloca su un piano distinto e logicamente antecedente rispetto alla configurabilità dell'elemento soggettivo, ovvero nell'ambito delle situazioni in grado di escludere finanche la cd. *suitas* della condotta".

Infatti, secondo l'orientamento pacifico della giurisprudenza di legittimità, la forza maggiore rileva come causa esclusiva dell'evento, mai quale causa concorrente di esso<sup>14</sup>; pertanto, la forza maggiore sussiste solo e in tutti quei casi in cui la realizzazione dell'evento stesso o la consumazione della condotta antiggiuridica è dovuta all'assoluta e incolpevole impossibilità dell'agente di uniformarsi al comando, e non può quindi ricollegarsi in alcun modo ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente.

In sostanza, ai fini della configurazione della causa di forza maggiore, ciò che rileva nei reati omissivi è l'assoluta impossibilità e non la semplice difficoltà di porre in essere il comportamento omesso.

Per completezza si segnala che già nel

13 VALLEFUOCO V., Norme&Tributi Plus Fisco, 15 febbraio 2017.

14 Cass.Pen.Sez.IV n. 1492 del 23 novembre 1982; Cass.Pen.Sez. IV, n. 1966 del 06 dicembre 1966.

2014 tale assunto era stato rilevato dalla Corte di Cassazione<sup>15</sup> che ha riconosciuto la sussistenza dei presupposti dell'esimente avendo il soggetto agente posto in essere tutte le possibili azioni dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di una improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà.

Precisamente, nel caso esaminato dal Supremo Consesso, vi era una circostanza che lo aveva portato ad escludere la responsabilità penale del soggetto agente, ossia il fatto che quest'ultimo non aveva ricevuto dal cliente i corrispettivi e l'IVA da accantonare e versare e non aveva, dunque, posto in essere alcuna condotta "distrattiva".

Alla luce della consolidata giurisprudenza di legittimità, si può invocare l'esimente in questione solo laddove derivi da fatti contingenti e imprevedibili non imputabili all'imprenditore che non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico<sup>16</sup>.

Ebbene, alla luce del quadro giurisprudenziale sopra delineato, è di tutta evidenza che la crisi economica derivante da "emergenza sanitaria conseguente a coronavirus" possa rientrare nel novero dei casi di "forza maggiore", trattandosi di un evento straordinario che determina la non punibilità dell'agente.

#### 4. Osservazioni conclusive

Dall'esame della giurisprudenza di legittimità sulla nozione di forza maggiore e sulle perplessità connesse alla possibilità di ritenere la crisi di liquidità un'esimente configurabile nei casi in esame, è auspicabile che la Corte di Cassazione riveda la sua interpretazione rigoristica, non lasciandola avulsa dal particolare momento storico causato della pandemia in atto e adattando il suo orientamento a quanto già affermato da buona parte della giurisprudenza di merito.

Certamente, l'applicazione della scriminante della forza maggiore non potrà essere applicata in maniera indiscriminata, ma dovrà essere valutata in relazione alle fattispecie concrete, dopo aver verificato l'effettivo impatto della epidemia sulla possibilità di assolvere al versamento di imposta.

A causa dell'emergenza epidemiologica potrebbero configurarsi due situazioni:

- la prima, attiene ai contribuenti non in regola con i versamenti dovuti prima della pandemia ma che avevano predisposto le risorse per adempiere ai propri debiti entro i termini previsti dal legislatore penale-tributario. (In tale ipotesi l'imprenditore, per poter invocare la scriminante della forza maggiore, dovrà provare, da una parte, che al momento dell'emergenza sanitaria, aveva tutte le risorse per pagare l'IVA e le ritenute entro la scadenza penale; dall'altra, di aver messo in atto tutte le misure disponibili per reperire la liquidità necessaria per il pagamento delle imposte, tra le quali anche quelle specificamente approntate dal Governo con la legislazione emergenziale (finanziamenti garantiti, cassa integrazione ecc.);
- la seconda, riguarda i contribuenti in regola con i versamenti fino all'arrivo della pandemia da COVID-19, che a causa di

15 Cass., Pen., del 3 aprile 2014, n. 15176. In tal senso si è espresso anche il Tribunale di Firenze con la sentenza n.4/2018, affermando che, in caso di omesso versamento Iva, non è punibile l'imprenditore che dimostra di aver fronteggiato la crisi economica che ha investito la sua azienda, a lui non imputabile, ponendo in essere tutte le azioni possibili, anche sfavorevoli per il suo patrimonio

16 LAURENZI C. Omesso versamento iva: l'esimente della causa di forza maggiore da covid - 19, in Diritto.it.

quest'ultima non riusciranno più ad accantonare le risorse per poter effettuare i versamenti IVA e le ritenute entro le scadenze penalmente rilevanti. (Ebbene, anche in questo caso, per poter invocare l'esimente nel momento (successivo) in cui l'omesso versamento di IVA o ritenute dovesse divenire penalmente rilevante, si dovrà provare di essersi avvalsi di tutte le misure di sostegno per rinvenire la liquidità necessaria per adempiere al pagamento delle imposte)<sup>17</sup>.

Alla luce di tanto, potrà in definitiva ritenersi che, nelle predette ipotesi potrà operare l'esimente della forza maggiore, atteso che l'impossibilità di adempiere ai versamenti delle imposte deriva dal fatto di non poter affrontare in un modo diverso le conseguenze dell'imprevedibile pandemia; difatti, in questi casi, l'emergenza sanitaria rileva quale causa esclusiva del mancato versamento, non essendovi cause concorrenti o preesistenti che abbiano portato il soggetto obbligato all'inadempimento tributario.

A tale novero di ipotesi, potrebbe aggiungersi quella in cui l'impresa abbia adottato iniziative idonee a tentare di fronteggiare la crisi finanziaria (facendo ricorso, qualora possibile, anche al patrimonio personale), dando rilievo alla crisi di liquidità come causa di esclusione del dolo, con il conseguente esonero della responsabilità penale.

In conclusione, a parere degli scriventi, stante la gravità del momento storico e degli effetti che potrebbero protrarsi nel breve e lungo periodo, si ritiene che i contribuenti, laddove risulti del tutto necessario, potranno posticipare il versamento di eventuali imposte, rispetto all'adem-

pimento di esigenze più urgenti per la ripresa aziendale (pagamenti di dipendenti, fornitori, banche), provando - poiché lo stesso Governo ha sospeso alcuni versamenti tributari in ragione dell'emergenza epidemiologica - di aver messo in campo tutti i mezzi a disposizione per arginare la crisi di liquidità, utilizzando anche tutte le misure di sostegno messe a disposizione dal Governo.

17 MAGRONE N., "La crisi di liquidità da COVID-19 può essere causa di "forza maggiore" esimente della responsabilità penale in caso di omesso versamento di IVA e ritenute?", in Tax Review.



## Principio di continuità aziendale

di Luca Labano

*Dottore Commercialista*

Il Principio di revisione Internazionale 570 sulla continuità aziendale tratta i presupposti per cui un'impresa è da considerarsi in grado di svolgere la propria attività in un prevedibile futuro.

All'interno del Codice Civile all'articolo 2423-*bis* si ritrova tale principio in cui si afferma che *"la valutazione delle voci deve essere fatta (...) nella prospettiva della continuazione dell'attività"* per procedere alla redazione del bilancio aziendale. Si tratta di *"un'ipotesi generale, connaturata alla stessa nozione di impresa (come istituto duraturo) che rende applicabili determinate modalità di valutazione."*

Infatti per procedere alla redazione del bilancio in una prospettiva di continuità verranno utilizzati determinati criteri, non più applicabili quando questa condizione viene meno.

I principi contabili per il bilancio d'esercizio sottolinea la presenza di due diverse tipologie di bilanci ossia quelli di funzionamento, a ricorrenza annuale nell'ipotesi della continuità aziendale, e quelli straordinari.

Non si fa diretto riferimento alla continuità aziendale ma si stabilisce che nella fase di preparazione del bilancio, la direzione aziendale deve effettuare una valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante. La dilazione ultrannuale dei creditori privilegiati nel concordato con continuità aziendale è consentita solo laddove i tempi di pagamento non risultino più lunghi di quelli che sarebbero necessari nell'alternativa liquidatoria, circostanza questa che deve essere attestata nella relazione *ex art. 161, comma 3, legge fall.* Non ci si può invece spingere fino al punto di dover accettare il principio, che sembra

presente nella giurisprudenza della Cassazione (sent. n. 10112 e 20388 del 2014 e n. 17461 del 2015), secondo cui l'entità del ritardo sarebbe discrezionalmente rimessa al debitore proponente, dal momento che si tratterebbe di soluzione suscettibile di prestarsi ad evidenti abusi.

In caso di dilazione ultrannuale dei creditori privilegiati, non è l'entità della perdita subita per il ritardato pagamento (ultrannuale) a determinare la misura del voto.

Dall'art. 177, comma 2, seconda parte e comma 3, legge fall. non consegue infatti il principio dell'equivalenza tra ammontare del pregiudizio inteso come danno economico e voto, in quanto quest'ultimo è espresso per l'intero credito degradato al chirografo e non per la parte di questo che non trova soddisfacimento nella proposta. In realtà ciò che si desume dalla normativa citata è che il voto è parametrato a quella parte di credito il cui regime ordinario muta per effetto dell'ingresso del debitore nella procedura di concordato. Ne consegue che così come in caso di pagamento in percentuale del credito privilegiato il creditore vota per l'intera parte di credito degradata al chirografo, perché è quella parte nella sua interessezza che può essere oggetto di pagamento parziale, mentre non vota per la parte in privilegio e coperta dal valore del bene, in quanto per questa non può che esservi prospettiva di pagamento integrale; alla stessa stregua il creditore privilegiato con privilegio capiente deve essere chiamato a votare per l'intero credito se la proposta prevede il suo pagamento oltre l'anno, in quanto è il regime giuridico dell'intero credito che muta per effetto del concordato, non essendo applicata la disciplina comune sulla scadenza delle obbligazioni, ma quella speciale dettata per il concordato; se la proposta ne prevede invece la soddisfazione in parte entro l'anno e in parte oltre tale termine, l'entità del voto è parametrata

alla parte dilazionata oltre l'anno, posto che la moratoria infrannuale non prevede il voto per espresso dettato legislativo.

Può essere accolta la richiesta di accesso al ricorso a finanziamenti bancari tramite linee di credito auto liquidanti, in continuità con quelli già accordati in via d'urgenza, qualora ne sia stata attestata la necessità e la funzionalità al miglior soddisfacimento dei creditori. Può essere autorizzato, ai sensi dell'articolo 169-bis legge fall., lo scioglimento di contratti bancari non funzionali alla continuità aziendale così come delineata nel piano concordatario. (Nel caso di specie, è stato autorizzato lo scioglimento di contratti di conto corrente, di affidamenti con apertura di credito e di servizio di incasso e accettazione di effetti, documenti ed assegni).

Si ricollega la capacità di durare nel tempo con un orizzonte temporale limitato ai 12 mesi successivi dalla data del bilancio. Lo stesso viene ribadito all'interno del principio contabile internazionale IAS 1 che considera l'esistenza della condizione del *going concern*, in presenza di informazioni che segnalino la capacità dell'impresa di continuare il suo operato per almeno 12 mesi dalla data di chiusura del bilancio. L'analisi deve essere fatta considerando la specifica situazione in cui si trova l'impresa, infatti lo IAS 1 stabilisce che *"il grado di affidabilità dell'azienda dipende in ogni caso dalla sua realtà concreta. Quando un'azienda ha una storia caratterizzata da redditività sugli investimenti realizzati ed affidabilità creditizia l'andamento dell'azienda in prospettiva può essere verificato senza informazioni dettagliate; altrimenti, il management necessita di una vasta gamma di informazioni relative alla redditività corrente e prevista, alle esposizioni debitorie chiuse ed alle potenziali fonti di finanziamento prima che possa soddisfare il criterio del going concern."*

Ciò significa che se dalla storia aziendale emerge un pregresso redditizio e facilità al ricorso di risorse finanziarie, non sarà necessaria un'analisi dettagliata, invece nelle altre il management avrà bisogno di una vasta gamma di informazioni particolari della vita d'impresa, con l'obiettivo in genere di determinare il valore economico dell'impresa. Infatti, diverso è il valore assegnato ai beni aziendali in momenti particolari e straordinari (cessione di azienda, fusione, trasformazione, liquidazione), rispetto a quello loro attribuito in occasioni ricorrenti nella prospettiva della continuità della gestione aziendale.

Rientrano in questa seconda fattispecie i bilanci redatti in assenza del presupposto della continuità aziendale. Nel principio contabile OIC 11 intitolato "*Finalità e postulati del bilancio d'esercizio*" vengono riportati alcuni esempi non esaustivi in merito alla diversa valutazione di alcune voci di bilancio in casi in cui sia venuta meno la condizione del *going concern*. Si individuano cambiamenti nelle voci delle Immobilizzazioni materiali, in cui sarà necessario effettuare una revisione della vita utile e del loro valore residuo ed utilizzare il concetto di *fair value* per determinare il valore recuperabile, nelle voci di Fondi per rischi e oneri e del Trattamento di fine rapporto in cui è necessario esaminare la durata degli stessi, negli Strumenti finanziari derivati in cui si procede alla revisione delle relazioni di copertura dato il cambiamento dell'orizzonte temporale ed infine nelle Imposte anticipate sul reddito per valutare la recuperabilità dello stesso credito.

*"Nel valutare se la continuità aziendale è idonea il management deve considerare tutte le informazioni necessarie per il futuro, per un periodo di almeno dodici mesi dalla redazione del bilancio"*

Per formare la propria valutazione ai fini della redditività, attuale ed attesa per ve-

rificare la presenza o meno della continuità se non è presente il rispetto del principio di *going concern*, è probabile che l'impresa si trovi in una fase avanzata della patologia della crisi aziendale. Infatti è più elevata la probabilità della sua insolvenza e quindi ci si trova in uno stadio della crisi in cui risulta più difficile un intervento mirato per garantire la sopravvivenza nonché la continuità operativa.

Il principio di revisione 570 individua una serie di eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale sia che vengano considerati individualmente che nel loro complesso. Gli eventi vengono classificati in indicatori finanziari, gestionali e altri indicatori di diversa natura. Tra gli indicatori finanziari si individua:

- ✓ situazione di deficit patrimoniale o di capitale circolante netto negativo;
- ✓ prestiti a scadenza fissa e prossimi alla scadenza senza che vi siano prospettive verosimili di rinnovo o di rimborso; oppure eccessiva dipendenza da prestiti a breve termine per finanziare attività di lungo termine;
- ✓ indizi di cessazione del sostegno finanziario da parte dei creditori;
- ✓ bilanci storici o prospettici che mostrano flussi di cassa negativi;
- ✓ principali indici economico-finanziari negativi;
- ✓ consistente perdite operative o significative perdite di valore delle attività utilizzate per finanziarie i flussi di cassa;
- ✓ difficoltà nel pagamento dei dividendi arretrati o discontinuità nella distribuzione di dividendi;

- ✓ incapacità di pagare i debiti alla scadenza;
- ✓ incapacità di rispettare le clausole contrattuali dei prestiti;
- ✓ cambiamento delle forme di pagamento concesse dai fornitori, dalla condizione “a credito” alla condizione “pagamento alla consegna”;
- ✓ incapacità di ottenere finanziamenti per lo sviluppo di nuovi prodotti ovvero per altri investimenti necessari.

Tra gli indicatori sopra riportati emerge un forte richiamo alla sfera finanziaria deteriorata dell'impresa che fa pensare ad uno stato di insolvenza. Si richiama inoltre il peggioramento della redditività aziendale con l'emersione di perdite operative e il peggioramento del rapporto con i fornitori che vede azzerare le dilazioni ottenute e prevede addirittura un pagamento alla consegna dei fattori produttivi. Inoltre per apprezzare tali circostanza si fa rimando all'analisi dei principali indici economico-finanziari, sintomatici qualora fossero negativi. Anche in questo caso si sottolinea, perciò, una maggiore comprensione dello stato di salute aziendale.

Altre circostanze considerate fanno riferimento agli indicatori gestionali:

- ✓ intenzione della direzione di liquidare l'impresa o di cessare le attività;
- ✓ perdita di membri della direzione con responsabilità strategiche senza una loro sostituzione;
- ✓ perdita di mercati fondamentali, di clienti chiave, di contratti di distribuzione, di concessioni o di fornitori importanti;
- ✓ difficoltà del personale;

- ✓ scarsità nell'approvvigionamento di forniture importanti;
- ✓ comparsa di concorrenti di grande successo.

È bene sottolineare che inizialmente nella Legge Delega numero 155 del 19/10/2017 all'articolo 4 punto h) si facesse riferimento ad indici finanziari per individuare lo stato di crisi in particolare a quattro specifici indici. Venivano richiamati esplicitamente il rapporto tra mezzi propri e mezzi di terzi, l'indice di rotazione dei crediti, l'indice di rotazione del magazzino e l'indice di liquidità. A riguardo sono state sollevate diverse critiche che hanno portato il legislatore a rivedere gli indicatori di crisi. Le critiche mosse erano legate all'individuazione di tali indici per la semplicità di calcolo date le informazioni dei bilanci depositati nel Registro delle Imprese e per la possibilità di avere “*falsi positivi*”, “*ossia di imprese che pur evidenziando indici segnalati come problematici, in realtà non dimostravano alcun sintomo di difficoltà prospettica all'adempimento delle obbligazioni o alla prosecuzione dell'attività aziendale*”.

Il legislatore ha ben compreso la necessità di analizzare ogni situazione a sé senza rischiare di individuare dei parametri che potrebbero evidenziare delle situazioni di crisi non reali e provocare inutilmente l'avvio di procedure di segnalazione e composizione assistita della crisi. Dall'articolo 13 si comprende la necessità di analizzare l'impresa considerando le sue caratteristiche e l'attività svolta per rilevare la presenza di squilibri reddituali, patrimoniali e finanziari, non limitandosi a ricollegare la crisi alla presenza di anomalie negli indici individuati e considerati come significativi.

Si delega al Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili l'individuazione di quegli indici che “*fanno ragionevolmente presumere la sussistenza di uno*

*stato di crisi*” sulla base delle migliori prassi nazionali ed internazionali. Ogni tre anni è necessario elaborare degli indici con riferimento ad ogni tipologia di attività economica date le classificazioni dell’I.S.T.A.T., oltre ad elaborare specifici indici sintomatici per le start-up innovative, le PMI innovative, società in liquidazione ed imprese costituite da meno di due anni. Gli indici poi elaborati, per essere applicabili, devono essere approvati con Decreto del Ministero dello sviluppo economico.

*“Gli indici elaborati dal Cndcec dovranno ricercare un delicato compromesso tra dati storici e indici previsionali, tenendo conto che questi ultimi, astrattamente più idonei all’intercettazione precoce della crisi, possono soffrire di un grado non trascurabile di imprecisione, tanto più evidente quanto più debole è la cultura della pianificazione nella società oggetto di analisi.”*

Infatti non sarà sufficiente attuare un’analisi a consuntivo di specifici indici di bilancio ma sarà necessario individuare degli strumenti che consentano di valutare lo stato di salute aziendale anche nel futuro. Il compito affidato al Cndcec non è dunque semplice perché da un lato è necessario individuare indicatori facilmente calcolabili e dall’altro è fondamentale individuare gli indici che nel loro complesso consentano di far capire al meglio l’eventuale stato di crisi interno all’impresa, attuando anche una logica previsionale e non solo storica dal punto di vista dell’analisi.

Le informazioni ricavate dalle analisi devono essere chiare, esaustive e complete nonché le stesse devono cercare di minimizzare i costi e massimizzare i vantaggi ottenibili dalle informazioni elaborate.

Si consideri, inoltre, che le analisi di bilancio possono essere storiche facendo riferimento alla gestione passata oppure analisi prospettiche concentrate sull’evoluzione

futura. In quest’ultimo caso si vuole “esprimere un giudizio sulla capacità dell’azienda per il futuro a produrre flussi reddituali in misura corretta (analisi economica), a mantenere gli equilibri finanziarie e monetari adeguati (analisi finanziaria), a raggiungere una struttura patrimoniale adeguata

In questo modo l’analisi di bilancio rappresenta un utile strumento per verificare sia la gestione passata sia cosa ci si attende dalla gestione futura. In presenza di un evento patologico quale la crisi, l’analisi di bilancio consente di individuare l’equilibrio degenerato tramite la gestione passata e cogliere l’area in cui intervenire per non intaccare ulteriormente gli equilibri flebili futuri aziendali. In presenza di uno stato di crisi risulta fondamentale monitorare gli equilibri principali dell’impresa che garantiscono la sua sopravvivenza e una costante analisi consente di individuare l’evoluzione degli stessi, sottolineando la necessità di intervento in caso di degenerazione.

Quindi l’analisi di bilancio *“è di estrema utilità per approfondire lo stato di salute dell’azienda ed individuare gli aspetti di maggiore debolezza della gestione aziendale.”*

Dai sintomi colti in prima battuta si riuscirà ad orientare la ricerca sulle cause che hanno scatenato la crisi, individuando così il percorso di indagine che partirà dalla sfera che non risulta in linea con i dati riscontrabili in presenza di una situazione di normalità aziendale in cui il grado di continuità è assicurato.

L’aspetto più rilevante è cercare di capire da quale area gestionale dipende la redditività finale. Infatti l’azienda dovrà essere in grado di generare in primo luogo ricchezza dalla sua attività caratteristica, legata all’attività per cui l’azienda è stata creata. Invece se la redditività complessiva dipende dall’influenza positiva della gestione patrimoniale o addirittura straordinaria è

necessario andare a verificare cosa accade nella gestione tipica che non è in grado di generare un livello di reddito adeguato per cui occorre:

- ✓ evitare comportamenti guidati da “miopia manageriale”;
- ✓ rendersi disponibili al cambiamento;
- ✓ determinare un costante orientamento al futuro
- ✓ sviluppare e diffondere le capacità di ascolto e di osservazione, per attivare processi di apprendimento;
- ✓ stimolare un orientamento al cliente;
- ✓ aiutare a creare, mantenere e sviluppare vantaggio competitivo;
- ✓ facilitare l’allineamento della struttura alla strategia;
- ✓ consentire ai manager di articolare una strategia orientata al mercato e al cliente in grado di assicurare la sua soddisfazione prima e la fidelizzazione poi (e, quindi, maggiori profitti finanziari in futuro);
- ✓ individuare i segmenti della clientela e del mercato in cui l’unità di business intende diventare competitiva e le misure della performance in quei determinati segmenti;
- ✓ misurare la durata, la qualità, il volume e la frequenza delle relazioni con i clienti e l’evoluzione dei canali di distribuzione.

Il rinnovamento è definito come la capacità dell’azienda di produrre mezzi propri, finanziati attraverso la gestione, per effettuare investimenti senza dover dipendere da fonti esterne (autofinanziamento). Il calcolo indiretto dell’autofinanziamento può essere effettuato sommando all’utile di esercizio i costi e i ricavi privi di valenza

monetaria; in senso stretto il rinnovamento è calcolato, indirettamente, aggiungendo al risultato (positivo) di esercizio i soli ammortamenti.

L’analisi della redditività operativa intende cogliere gli aspetti di efficienza, efficacia ed economicità delle combinazioni produttive, intese come sotto-sistema nel quale si integrano le attività primarie della vita aziendale. Le attività primarie variano in relazione al settore in cui l’azienda opera ed alla strategia (specialmente di portafoglio) perseguita. Anche questa analisi si sviluppa per livelli, al vertice figura l’indice volto a esprimere, globalmente, la redditività del capitale investito (il ROI caratteristico), il quale costituisce il collegamento tra l’analisi della redditività netta e quella operativa.

Il postulato fondamentale cui attenersi perché l’impresa possa continuare a vivere e creare valore, è quello della “continuità aziendale” (cosiddetto going-concern).

Questo postulato rappresenta il presupposto basilare per la valutazione delle voci del bilancio d’esercizio, compiute secondo il criterio della prudenza e nella prospettiva della continuità dell’attività.

L’articolo 2423 *bis* del codice civile, al comma 1, n. 1), infatti, prevede che *“la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell’attività ...”*.

Questo, naturalmente, a patto che gli amministratori non abbiano un’alternativa concreta alla cessazione o non intendano liquidare la società.

La responsabilità della valutazione della esistenza del presupposto della “continuità aziendale” è posta in capo all’organo amministrativo e deve essere fatta su un futuro prevedibile (con un arco temporale di almeno dodici mesi, possibilmente a decorrere dalla data di chiusura del bilancio).

Il principio della continuità aziendale, inteso come capacità dell'impresa di conseguire ricavi superiori ai costi di esercizio, in maniera tale da consentire una congrua remunerazione del capitale di rischio è, sostanzialmente, una nozione di equilibrio economico, finanziario e patrimoniale che implica, per un periodo di tempo medio, l'equilibrio:

- ✓ fra i costi e i ricavi (Ricavi > Costi),
- ✓ fra le entrate e le uscite finanziarie (Entrate > Uscite),
- ✓ fra l'attivo e il passivo (Attivo > Passivo, Attivo a breve termine > Passivo a breve termine).

L'analisi della solidità aziendale richiede necessariamente il calcolo degli indici di correlazione tra impieghi e fonti finanziarie che forniscono informazioni utili per valutare il grado di copertura dei fattori a fecondità pluriennale (immobilizzazioni).

Inoltre, la lettura dei dati di bilancio mediante un'accurata analisi della solidità aziendale deve spingere il lettore e l'analista contabile a calcolare tutti gli indici di patrimonializzazione dell'azienda per valutare se la stessa è autonoma o meno dagli apporti di finanziamenti di terzi.

Tra gli indici di copertura finanziaria, occorre calcolare l'indice di copertura delle immobilizzazioni con mezzi propri: questo rapporto dovrebbe assumere un valore maggiore o uguale ad 1 per indicare una situazione di solidità aziendale.

L'indice di copertura delle immobilizzazioni con fonti esterne, che assume un valore maggiore di 1 permette di comprendere che le immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie sono state finanziate con mezzi propri e capitale di terzi soggetti.

Tra gli indici di struttura, occorre calcolare:

1. L'indice di dipendenza finanziaria che consente di comprendere quanto le attività siano finanziate dall'apporto di capitale di terzi soggetti.

2. L'indice di autonomia che misura la capacità dell'impresa di finanziarsi con capitale di rischio piuttosto che con capitale di terzi soggetti.

L'analisi per margini dell'impresa aiuta il lettore del bilancio d'esercizio a fare valutazioni sulla struttura finanziaria dell'impresa per capire i possibili squilibri esistenti tra il fabbisogno finanziario dell'impresa e la necessità di utilizzare fonti.

L'analisi per margini deve essere svolta mediante il calcolo del margine di struttura dato dalla differenza tra il capitale permanente e le immobilizzazioni.

Altro interessante margine è quello relativo al CCN o capitale circolante netto, calcolato come differenza tra le attività correnti e le passività correnti. Per essere in una situazione di equilibrio deve assumere un valore superiore allo 0.

Un ultimissimo margine da calcolare è quello relativo alla tesoreria, calcolato come differenza tra la somma delle liquidità immediate e differite con le passività correnti. L'azienda per fare fronte alle passività correnti con le attività liquide deve avere un margine di tesoreria superiore allo 0.

Componente ineluttabile dell'attività aziendale, il rischio d'impresa costituisce la condizione continua dell'attività imprenditoriale.

Assumere a sé il rischio economico-aziendale costituisce la premessa fondamentale, intrinsecamente legata all'aspettativa di un ritorno economico.

All'interno di ogni azienda, per l'individuazione tempestiva dei contesti di crisi aziendale, è fondamentale la presenza:

1. di un sistema di controllo strategico finalizzato all'accertamento dell'efficienza dell'organizzazione aziendale e dell'efficacia della strategia intrapresa;
2. di un efficiente assetto del controllo di gestione;
3. di un sistema di rilevazione periodica dei dati relativi alla gestione e all'andamento di un'azienda (reporting).

Il modello elaborato sulla base del criterio di revisione n. 570 concernente il principio della continuità aziendale prende in considerazione sedici parametri, suddivisi nelle tre tipiche categorie.

La valutazione del rischio d'impresa secondo gli indicatori elaborati dai commercialisti deve essere, necessariamente di natura prospettica.

Accanto a ogni tipologia di rischio è opportuno considerare la sua probabilità di realizzazione.

La probabilità di verificarsi del rischio aziendale viene classificata in:

- (a) impossibile;
- (b) improbabile;
- (c) poco probabile;
- (d) probabile;
- (e) certa.

**Di seguito una elaborazione tramite una tabella, della possibilità di rischio aziendale sulla base dei criteri individuati dalla Commissione paritetica dei commercialisti.**

<i>Descrizione del rischio</i>	<i>Probabilità</i>				
	impossibile	improbabile	Poco probabile	probabile	certo
situazione di deficit patrimoniale o di capitale circolante netto negativo;					
prestiti a scadenza fissa e prossimi alla scadenza senza che vi siano prospettive verosimili di rinnovo o di rimborso; oppure eccessiva dipendenza da prestiti a breve termine per finanziare attività a lungo termine;					
indicazioni di cessazione del sostegno finanziario da parte dei finanziatori e altri creditori;					
bilanci storici o prospettici che mostrano cash flow negativi;					
principali indici economico-finanziari negativi					
consistenti perdite operative o significative perdite di valore delle attività che generano cash flow;					
mancanza o discontinuità nella distribuzione dei dividendi					

incapacità di saldare i debiti alla scadenza;					
incapacità nel rispettare le clausole contrattuali dei prestiti;					
cambiamento delle forme di pagamento concesse dai fornitori dalla condizione "a credito" alla condizione "pagamento alla consegna";					
incapacità di ottenere finanziamenti per lo sviluppo di nuovi prodotti ovvero per altri investimenti necessari.					
perdita di amministratori o di dirigenti chiave senza riuscire a sostituirli;					
perdita di mercati fondamentali, di contratti di distribuzione, di concessioni o di fornitori importanti					
difficoltà nell'organico del personale o difficoltà nel mantenere il normale flusso di approvvigionamento da importanti fornitori					
capitale ridotto al di sotto dei limiti legali o non conformità ad altre norme di legge;					
contenziosi legali e fiscali che, in caso di soccombenza, potrebbero comportare obblighi di risarcimento che l'impresa non è in grado di rispettare;					
modifiche legislative o politiche governative dalle quali si attendono effetti sfavorevoli all'impresa					

Con la riforma del concordato il Legislatore attento alle esigenze della continuità aziendale per regolare i rapporti giuridici coinvolti dalle regole sulla crisi-insolvenza dell'imprenditore. L'art. 84 del codice della crisi di impresa enuclea al comma primo la possibilità di una scelta: *"Con il concordato preventivo il debitore realizza il soddisfacimento dei creditori mediante la continuità aziendale o la liquidazione del patrimonio"*; dunque *"concordato me-*

*diate continuità aziendale"*, da un lato, *"concordato liquidatorio"*, dall'altro. Tutti i primi commentatori hanno rilevato un implicito giudizio di preferenza normativa per il concordato che tutela la salvaguardia dell'azienda (e i posti di lavoro) nei confronti della soluzione meramente liquidatoria.

La sentenza n. 29742 pubblicata il 19.11.2018, la Corte di Cassazione rappresenta la prima pronuncia di legittimità

in tema di compatibilità dello strumento dell'affitto dell'azienda con lo schema del concordato preventivo che preveda la continuità aziendale *ex art. 186 bis l.f.*

Successivamente all'introduzione dell'art. 186 *bis l.f.* ad opera dell'art. 33 comma 1 lett. h) del D.L. n. 83/2012, convertito dalla Legge n. 134/2012, su tale questione si sono formati principalmente due orientamenti dottrinali e giurisprudenziali di merito contrapposti.

Secondo un primo orientamento, l'affitto d'azienda non rimarrebbe assorbito dalla continuità aziendale per motivi strettamente riconducibili all'interpretazione letterale dell'art. 186 *bis l.f.*, poiché il legislatore nel definire i confini dell'istituto della continuità aziendale, ha considerato due differenti ipotesi attraverso cui è possibile esprimere una continuità "indiretta" dell'impresa: la cessione ed il trasferimento, mentre non ha previsto l'affitto. Accanto a tale argomentazione vi è anche la considerazione che il "rischio" d'impresa costituisce un elemento imprescindibile (e caratterizzante) della continuità aziendale. Pertanto l'art. 186 *bis l.f.* non trova applicazione nel caso di affitto dell'azienda a terzi in quanto il rischio è trasferito all'affittuario, mentre di contro dovrebbe permanere in capo al debitore onde configurare il concordato come in continuità aziendale.

Secondo tale orientamento nel caso in cui l'affitto abbia inizio dopo l'apertura della procedura di concordato, in quanto in questa ipotesi il rischio d'impresa graverebbe temporaneamente sui creditori, così giustificando la produzione con il piano di concordato di un *business plan* dell'azienda che indichi i risultati da cui dipende la "migliore soddisfazione dei creditori", mentre l'affitto d'azienda stipulato anteriormente all'apertura della procedura di concordato potrebbe essere compatibile solo con il concordato di tipo liquidatorio

in quanto l'affittante si limiterebbe a percepire i relativi canoni d'affitto.

Quindi tale orientamento privilegia l'elemento soggettivo ai fini della configurabilità del concordato in continuità aziendale *ex art. 186 bis l.f.*

Un altro orientamento dottrinale e giurisprudenziale ha fatto leva sull'elemento oggettivo della prosecuzione dell'attività d'impresa, indipendentemente dal soggetto che la prosegue.

Questa posizione privilegia l'azienda quale entità socio-economica favorendo la funzionalità dell'impresa più che il mantenimento della conduzione soggettiva: la nozione di "continuità" si amplia ricomprendendo, pertanto, sia la fattispecie della prosecuzione dell'attività in capo all'imprenditore che richiede l'accesso al beneficio del concordato, sia quella della continuità mediata dal trasferimento del complesso aziendale ad un soggetto terzo. Seguendo questo diverso filone interpretativo, perché si configuri la fattispecie di cui all'art. 186 *bis l.f.* assume rilievo il fatto che l'azienda sia in esercizio (indipendentemente se ad opera dell'imprenditore medesimo o di un terzo), tanto al momento dell'ammissione alla procedura di concordato preventivo, quanto all'atto del suo successivo trasferimento.

Per tale orientamento il tema del rischio d'impresa trasferito sull'affittuario viene ridimensionato, in quanto l'affittante, a seguito della concessione in godimento a terzi dell'impresa, rimane comunque esposto a svariati rischi, essendo incontestabile che il rischio d'impresa continui a gravare, seppur indirettamente, sul soggetto in concordato e che l'andamento dell'azienda affittata incida sulla fattibilità del piano.

La Corte di Cassazione ha preso una posizione netta sulla tematica, ripercorrendo in prima battuta le considerazioni di ca-

rattere generale desumibili dalle opinioni dottrinali finora sviluppatesi in relazione alla fattispecie del concordato in continuità aziendale e giungendo a rilevare che con Legge 134/2012 il legislatore abbia inteso favorire la prosecuzione dell'attività d'impresa in senso tanto soggettivo quanto oggettivo.

Secondo la Corte, è necessario fare riferimento ad una continuità in senso più marcato ("forte") ove il piano concordatario preveda il pagamento dei creditori attraverso la prosecuzione dell'attività d'impresa da parte del debitore, oppure in senso meno evidente ("debole") nel caso in cui il piano concordatario preveda il pagamento dei creditori attraverso una serie di attività strumentali alla cessione dell'azienda in esercizio, come l'affitto d'azienda (eventualmente anche non accompagnato da una proposta irrevocabile d'acquisto da parte dell'affittuario). Tanto più "debole" sarà la continuità quanto più probabile e prossima sarà la perdita di contatto dell'imprenditore con la propria azienda.

Parimenti, anche il contenuto del piano stesso e della relazione di attestazione ex artt. 161 terzo comma e 186 *bis* secondo comma lett. b) l.f. dovranno essere più puntuali e penetranti quanto più la continuità possa dirsi "forte".

In quest'ultimo caso infatti ancora maggiore dovrà essere la possibilità per il Tribunale di controllore in modo puntuale non solo la sussistenza dei presupposti di cui all'art. 186 *bis* secondo comma lett. a) l.f. e così la formazione di crediti prededucibili, ma anche la permanenza del vantaggio per i creditori nella continuità rispetto alla liquidazione (e questo soprattutto con riferimento al periodo successivo all'omologazione del concordato, quando il controllo del Tribunale scompare definitivamente, salvo ricostituirsi in caso di azione di risoluzione del concordato).

Per quanto attiene al profilo della valorizzazione in termini oggettivi della prosecuzione dell'attività d'impresa, la Corte di Cassazione ha ritenuto che sia del tutto indifferente la circostanza che al momento dell'ammissione al concordato o del deposito della domanda, l'azienda sia esercitata dal debitore o, come nel caso d'affitto della stessa, da un terzo, in quanto in ogni caso il contratto d'affitto costituisce un semplice strumento per giungere alla cessione o al conferimento dell'azienda stessa senza il rischio della perdita dei valori intrinseci, primo tra tutti l'avviamento che un suo arresto, anche momentaneo, produrrebbe in modo irreversibile.

Pertanto, secondo la Corte, ogni qualvolta la prosecuzione dell'attività di impresa da parte dell'affittuario (a prescindere dal momento di stipulazione del contratto d'affitto) sia rilevante ai fini del piano, e cioè influenzi la soddisfazione dei creditori concorsuali, il concordato preventivo dovrà essere qualificato come un concordato in continuità aziendale e sarà quindi soggetto alle disposizioni di cui all'art. 186 *bis* l.f.

Per la Corte inoltre appare chiaro che il legislatore ha inteso porre l'attenzione all'"azienda in esercizio", indipendentemente dalla circostanza che essa sia condotta dal debitore o da soggetti diversi, favorendo il risanamento "diretto" o "indiretto" dell'impresa ed attraverso il suo mantenimento in esercizio il pagamento dei creditori concorsuali.

Quindi ogni atto prodromico e funzionale al risanamento medesimo, come l'affitto d'azienda, deve essere assoggettato alla disciplina della continuità aziendale.

In tale contesto, l'impiego dello strumento dell'affitto dell'azienda quale tappa di un percorso volto alla ricollocazione dell'impresa competitiva sul mercato, giustifica anche l'applicabilità in tali casi dell'art.

182 *quinquies* l.f. (essendo pacifica l'applicabilità delle altre agevolazioni normative, quali quelle sulla continuità contrattuale e sulla moratoria annuale per il pagamento dei creditori prelatizi, previste dall'art. 186 *bis* l.f.), ossia della possibilità del pagamento – da parte del debitore in concordato – di crediti anteriori per prestazioni di beni o di servizi anche nell'ipotesi di continuità ad opera di un terzo mediante l'affitto dell'azienda.

Infine, la Corte di Cassazione ha richiamato anche la previsione contenuta nella Legge Delega n. 155/2017 che sancisce all'art. 2, primo comma lett. g) che la continuità aziendale può essere assicurata anche tramite un diverso imprenditore, precisando, al successivo art. 6, primo comma lett. i) n. 3), che le norme sul concordato in continuità si applicano anche nei casi in cui l'azienda sia oggetto di contratto d'affitto, anche se stipulato anteriormente alla domanda di concordato.

Per la Corte di Cassazione poi l'affitto c.d. "puro", cioè che non risulti prodromico alla cessione dell'azienda, ma alla sua semplice dislocazione in capo all'affittuario, con successiva retrocessione – durante la fase esecutiva del piano o al termine di essa – al debitore, rientra nell'alveo della disciplina della continuità aziendale *ex art.* 186 *bis* l.f, non avendo senso annettere tale fattispecie all'ipotesi del concordato liquidatorio, posto che il piano consente il ritorno *in bonis* dell'imprenditore addossando temporaneamente a terzi gli oneri ed i rischi connessi all'esercizio dell'attività, senza che vi sia, tendenzialmente, alcuna dismissione di cespiti aziendali.

La Corte dunque ha affermato il principio di diritto in base al quale il concordato in continuità aziendale *ex art.* 186 *bis* l.f. è configurabile anche quando l'azienda sia già stata affittata o sia destinata ad esserlo, ritenendo del tutto indifferente la circostanza che, al momento dell'ammissio-

ne della società debitrice alla procedura di concordato o del deposito della relativa domanda, l'azienda sia esercitata dall'imprenditore stesso o da un terzo, in quanto il contratto d'affitto (sia nel caso dell'affitto "puro", ossia non recante l'obbligo dell'affittuario a procedere con l'acquisto dell'azienda, sia nel caso dell'affitto "ponte", ossia strumentale alla cessione dell'azienda in esercizio) può costituire lo strumento per giungere o alla cessione o al conferimento dell'azienda senza rischio di perdita dei suoi valori intrinseci, primo tra tutti l'avviamento che, un suo arresto, ancorché momentaneo, ischierebbe di produrre in modo irreversibile. (Cassazione 19 11 2018 n. 29742)

La nuova disciplina della crisi di impresa valorizza maggiormente la figura del concordato in continuità, in quanto il legislatore intende favorire il recupero della capacità dell'impresa di rientrare nel mercato (ristrutturata e risanata).

Nel concordato in continuità, i mezzi destinati al soddisfacimento dei creditori derivano in misura prevalente dalla prosecuzione dell'attività imprenditoriale.

La norma precisa che la continuità può essere:

- diretta quando la gestione dell'azienda resta in capo all'imprenditore che ha presentato la domanda di concordato;
- indiretta quando la gestione dell'azienda in esercizio o la ripresa dell'attività è affidata ad un soggetto diverso dal debitore in forza di cessione, usufrutto, affitto (stipulato anche anteriormente, purché in funzione della presentazione del ricorso), conferimento dell'azienda in una o più società (anche di nuova costituzione) ovvero a qualsiasi altro titolo.

Nel caso di concordato in continuità indiretta, il contratto o il titolo devono tuttavia prevedere il mantenimento o la rias-

sunzione di un numero di lavoratori pari ad almeno la metà della media di quelli in forza nei due esercizi antecedenti il deposito del ricorso per il periodo di un anno dall'omologazione.

Il piano deve in ogni caso prevedere che l'attività d'impresa sia funzionale ad assicurare il ripristino dell'equilibrio economico finanziario non solo nell'interesse prioritario dei creditori, ma anche dell'imprenditore e dei soci, in modo da assicurare che la stessa sia in grado di riposizionarsi adeguatamente nel mercato.

Non è tuttavia escluso che la continuazione dell'azienda o di suoi rami possa essere accompagnata anche dalla cessione di beni non funzionali e dunque non necessari alla prosecuzione dell'attività d'impresa.

L'art. 84 del Codice introduce, in ogni caso, una presunzione di prevalenza che si considera sempre sussistente quando i ricavi attesi dalla continuità per i primi 2 anni di attuazione del piano derivano da un'attività d'impresa alla quale sono addetti almeno la metà della media di quelli in forza nei due esercizi antecedenti il momento del deposito del ricorso.

Altra agevolazione prevista dal codice di crisi dell'impresa riguarda la dilazione ultrannuale dei creditori privilegiati nel concordato con continuità aziendale è consentita solo laddove i tempi di pagamento non risultino più lunghi di quelli che sarebbero necessari nell'alternativa liquidatoria, circostanza questa che deve essere attestata nella relazione ex art. 161, comma 3, legge fall. Non ci si può invece spingere fino al punto di dover accettare il principio, che sembra presente nella giurisprudenza della Cassazione (sent. n. 10112 e 20388 del 2014 e n. 17461 del 2015), secondo cui l'entità del ritardo sarebbe discrezionalmente rimessa al debitore proponente, dal momento che si tratterebbe di soluzione

suscettibile di prestarsi ad evidenti abusi. In caso di dilazione ultrannuale dei creditori privilegiati, non è l'entità della perdita subita per il ritardato pagamento (ultrannuale) a determinare la misura del voto. Dall'art. 177, comma 2, seconda parte e comma 3, legge fall. non consegue infatti il principio dell'equivalenza tra ammontare del pregiudizio inteso come danno economico e voto, in quanto quest'ultimo è espresso per l'intero credito degradato al chirografo e non per la parte di questo che non trova soddisfacimento nella proposta. In realtà ciò che si desume dalla normativa citata è che il voto è parametrato a quella parte di credito il cui regime ordinario muta per effetto dell'ingresso del debitore nella procedura di concordato. Inoltre, può essere autorizzato, ai sensi dell'articolo 169-*bis* legge fall., lo scioglimento di contratti bancari non funzionali alla continuità aziendale così come delineata nel piano concordatario. (Nel caso di specie, è stato autorizzato lo scioglimento di contratti di conto corrente, di affidamenti con apertura di credito e di servizio di incasso e accettazione di effetti, documenti ed assegni) (Tribunale ordinario di Modena 08 febbraio 2016)

La disposizione di cui all'art. 182-*quinquies* l.fall., a mente della quale l'imprenditore che dichiara di voler accedere ad un concordato in continuità aziendale può chiedere al tribunale di essere autorizzato a pagare crediti anteriori per prestazioni di beni o servizi ritenuti ed attestati come essenziali per la prosecuzione della attività di impresa e funzionali ad assicurare la migliore soddisfazione dei creditori, ha l'evidente *ratio* di consentire al debitore di adeguarsi all'eventuale pretesa dei c.d. fornitori strategici di essere soddisfatti con modalità diverse rispetto agli altri creditori concorsuali e, quindi, di violare la *par condicio creditorum* a fronte della prospettiva di non riuscire ad ottenere la fornitura di beni o servizi indispensa-

bili, in quanto di fatto insostituibili, alla continuazione dell'attività di impresa. Infine, presupposto essenziale per la ammissibilità della richiesta avanzata ai sensi dell'art. 182-*quinquies* l.fall. di autorizzazione al pagamento di creditori strategici nell'ambito del concordato con continuità aziendale è la circostanza che i fornitori in questione abbiano piena libertà di fornire o no la loro prestazione e non siano invece vincolati da un rapporto contrattuale in essere, in quanto, in tal caso, il loro obbligo deriverebbe dal contratto (che nel concordato preventivo, come noto, prosegue regolarmente, fatta eccezione per le ipotesi di cui all'art. 169-*bis*

l.fall.) e non sarebbe necessaria la prospettiva di alcun particolare beneficio. Per cui sono applicabili anche al concordato preventivo - fatta salva l'ipotesi di cui all'art. 169 *bis* l.fall., l'apertura della procedura non influisce di per sé sui rapporti pendenti - i principi per cui, nell'ambito del fallimento, i contratti pendenti non possono essere risolti per iniziativa del contraente *in bonis*, in ragione della inefficacia della eventuale clausola risolutiva ai sensi dell'art. 72, comma 6, l.fall. nonché del divieto di introdurre un'azione giudiziale per la risoluzione successivamente alla dichiarazione di fallimento (art. 72, comma 5, l.fall.).



## “Decreto Rilancio” e contributo a fondo perduto

di Federica Attanasi

Avvocato Tributarista

*Il bonus a fondo perduto, introdotto con il c.d. “Decreto Rilancio”, spetta ai soggetti esercenti attività d’impresa, di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita IVA, con ricavi o compensi inferiori a 5 milioni di euro e con fatturato e corrispettivi di aprile 2020 inferiori ai 2/3 rispetto a quelli di aprile 2019. Il contributo si applica calcolando una percentuale pari ai minori ricavi 2020 così articolata: 20% per soggetti con ricavi non superiori a 400mila euro nel 2019; 15% per i soggetti con ricavi fino a 1 milione nel 2019; 10% per i soggetti con ricavi fino a 5 milioni nel 2019.*

### Considerazioni introduttive

Il Decreto Legge n. 34/2020, c.d. “Decreto Rilancio”, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 128 del 19 maggio 2020, recante “Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all’economia, nonché di politiche sociali connesse all’emergenza epidemiologica da COVID-19”, tra le numerose previsioni atte a fronteggiare l’emergenza sanitaria ed economica, ha disposto anche specifiche misure tributarie e finanziarie che impattano sulle imprese, sui vari operatori economici e sui lavoratori.

Il Decreto, infatti, ha previsto misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro, all’economia e alle politiche sociali connesse all’emergenza epidemiologica

da COVID-19. In particolare, la norma sintetizza tutte le novità di carattere fiscale finalizzate ad aiutare famiglie e imprese a fronteggiare i disagi causati dall’emergenza pandemica in corso.

Ad ogni modo, con il presente elaborato, si analizzeranno, più nel dettaglio, ***i contorni di uno specifico strumento economico introdotto dal “Decreto Rilancio”, vale a dire il c.d. “fondo perduto”, previsto in favore di soggetti esercenti attività d’impresa, di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita IVA, in crisi economica e di liquidità.***

Si tratta di un vero e proprio *bonus* (o indennizzo) a fondo perduto, privo di obbligo di restituzione, riconosciuto a imprese, artigiani e commercianti che hanno registra-

to un calo del fatturato nel mese di aprile 2020 a seguito della diffusione del rischio pandemico da Covid-19.

In sostanza, al fine di permettere alle imprese di far fronte alla crisi di liquidità causata dall'emergenza epidemiologica, il legislatore, con l'art. 25 del citato D.L. n. 34/2020, ha esteso a tutte le imprese, a prescindere dall'attività economica concretamente esercitata, la possibilità di beneficiare di contributi a fondo perduto.

La finalità della norma è, quindi, quella di sostenere imprese, artigiani e commercianti, demandando all'Agenzia delle Entrate sia la concessione del *bonus*, che l'attività di recupero di eventuali indennizzi indebitamente percepiti. Pertanto, si badi bene che, pur essendo concettualmente un'indennità a fondo perduto (fiscalmente irrilevante), sono previste rigide misure sia di controllo che sanzionatorie.

### **Articolo 25, Decreto Legge n. 34/2020**

#### ***"Contributo a fondo perduto":***

***"1. Al fine di sostenere i soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica "Covid-19", è riconosciuto un contributo a fondo perduto a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita IVA, di cui al testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, di seguito testo unico delle imposte sui redditi.***

***2. Il contributo a fondo perduto di cui al comma 1 non spetta, in ogni caso, ai soggetti la cui attività risulti cessata alla data di presentazione dell'istanza di cui al comma 8, agli enti pubblici di cui all'articolo 74, ai soggetti di cui all'articolo 162-bis del testo unico delle imposte sui redditi e ai contribuenti che hanno diritto alla percezione delle indennità previste dagli articoli 27, e 38 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, nonché ai lavoratori dipendenti e ai professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria di cui ai decreti legislativi 30 giugno 1994, n. 509 e 10 febbraio 1996, n. 103.***

***3. Il contributo spetta esclusivamente ai titolari di reddito agrario di cui all'articolo 32 del citato testo unico delle imposte sui redditi, nonché ai soggetti con ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del medesimo testo unico delle imposte sui redditi, o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del medesimo testo unico delle imposte sui redditi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto.***

***4. Il contributo a fondo perduto spetta a condizione che l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 sia inferiore ai due terzi dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019. Al fine di determinare correttamente i predetti importi, si fa riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione di beni o di prestazione dei servizi. Il predetto contributo spetta anche in assenza dei requisiti di cui al presente comma ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019 nonché ai soggetti che, a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti dai predetti eventi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla***

**data di dichiarazione dello stato di emergenza Covid-19.**

**5. L'ammontare del contributo a fondo perduto è determinato applicando una percentuale alla differenza tra l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 e l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019 come segue:**

**a) venti per cento per i soggetti con ricavi o compensi indicati al comma 3 non superiori a quattrocentomila euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto;**

**b) quindici per cento per i soggetti con ricavi o compensi indicati al comma 3 superiori a quattrocentomila euro e fino a un milione di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto;**

**c) dieci per cento per i soggetti con ricavi o compensi indicati al comma 3 superiori a un milione di euro e fino a cinque milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto.**

**6. L'ammontare del contributo a fondo perduto è riconosciuto, comunque, ai soggetti di cui al comma 1, beneficiari del contributo ai sensi dei commi 3 e 4, per un importo non inferiore a mille euro per le persone fisiche e a duemila euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche.**

**7. Il contributo di cui al presente articolo non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi, non rileva altresì ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, e non concorre alla formazione del valore della produzione netta, di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.**

**8. Al fine di ottenere il contributo a fondo perduto, i soggetti interessati presentano, esclusivamente in via telematica, una istanza all'Agenzia delle entrate con l'indicazione della sussistenza dei requisiti definiti dai precedenti commi. L'istanza può essere presentata, per conto del soggetto interessato, anche da un intermediario di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 delegato al servizio del cassetto fiscale dell'Agenzia delle entrate o ai servizi per la fatturazione elettronica. L'istanza deve essere presentata entro sessanta giorni dalla data di avvio della procedura telematica per la presentazione della stessa, come definita con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, di cui al comma 10.**

**9. L'istanza di cui al comma 8 contiene anche l'autocertificazione che i soggetti richiedenti, nonché i soggetti di cui all'articolo 85, commi 1 e 2, del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159, non si trovano nelle condizioni ostative di cui all'articolo 67 del medesimo decreto legislativo n. 159 del 2011. Per la prevenzione dei tentativi di infiltrazioni criminali, con protocollo d'intesa sottoscritto tra il Ministero dell'interno, il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle entrate sono disciplinati i controlli di cui al libro II del decreto legislativo n. 159 del 2011 anche attraverso procedure semplificate fermo restando, ai fini dell'erogazione del contributo di cui al presente articolo, l'applicabilità dell'art. 92 commi 3 e seguenti del citato decreto legislativo n. 159 del 2011, in considerazione dell'urgenza connessa alla situazione emergenziale. qualora dai riscontri di cui al periodo precedente emerga la sussistenza di cause ostative, l'Agenzia delle entrate procede alle attività di recupero del contributo ai sensi del successivo comma 12. Colui che ha rilasciato l'autocertificazione di regolarità antimafia è punito con la reclusione da due anni a sei anni. In caso di avvenuta erogazione del contributo, si applica l'articolo 322-ter**

**del codice penale. L'Agenzia delle entrate e il Corpo della Guardia di finanza stipulano apposito protocollo volto a regolare la trasmissione, con procedure informatizzate, dei dati e delle informazioni di cui al comma 8, nonché quelle relative ai contributi erogati, per le autonome attività di polizia economico-finanziaria di cui al decreto legislativo n. 68 del 2001.**

**10. Le modalità di effettuazione dell'istanza, il suo contenuto informativo, i termini di presentazione della stessa e ogni altro elemento necessario all'attuazione delle disposizioni del presente articolo sono definiti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.**

**11. Sulla base delle informazioni contenute nell'istanza di cui al comma 8, il contributo a fondo perduto è corrisposto dall'Agenzia delle entrate mediante accreditamento diretto in conto corrente bancario o postale intestato al soggetto beneficiario. I fondi con cui elargire i contributi sono accreditati sulla contabilità speciale intestata all'Agenzia delle entrate n.1778 "Fondi di Bilancio". L'Agenzia delle entrate provvede al monitoraggio delle domande presentate ai sensi del comma 8 e dell'ammontare complessivo dei contributi a fondo perduto richiesti e ne dà comunicazione con cadenza settimanale al Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato.**

**12. Per le successive attività di controllo dei dati dichiarati si applicano gli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Qualora il contributo sia in tutto o in parte non spettante, anche a seguito del mancato superamento della verifica antimafia, l'Agenzia delle entrate recupera il contributo non spettante, irrogando le sanzioni in misura corrispondente a quelle previste dall'articolo 13, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 e gli interessi dovuti ai sensi dell'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in base alle disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 421 a 423, della legge 30 dicembre 2004, n. 311. Si rendono applicabili le disposizioni di cui all'articolo 27, comma 16, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, nonché, per quanto compatibili, anche quelle di cui all'articolo 28 del decreto 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. Per le controversie relative all'atto di recupero si applicano le disposizioni previste dal decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.**

**13. Qualora successivamente all'erogazione del contributo, l'attività d'impresa o di lavoro autonomo cessi o le società e gli altri enti percettori cessino l'attività, il soggetto firmatario dell'istanza inviata in via telematica all'Agenzia delle entrate ai sensi del comma 8 è tenuto a conservare tutti gli elementi giustificativi del contributo spettante e a esibirli a richiesta agli organi istruttori dell'amministrazione finanziaria. In questi casi, l'eventuale atto di recupero di cui al comma 12 è emanato nei confronti del soggetto firmatario dell'istanza.**

**14. Nei casi di percezione del contributo in tutto o in parte non spettante si applica l'articolo 316-ter del codice penale.**

**15. Agli oneri di cui al presente articolo, valutati in 6.192 milioni di euro per l'anno 2020, si provvede ai sensi dell'articolo 265".**

### **Contributo a fondo perduto: caratteristiche e condizioni**

Enucleata la norma oggetto del presente contributo, occorre a questo punto rilevare che da un'analisi della stessa, emerge inequivocabilmente come in un momento di grave emergenza sanitaria ed economica, il legislatore abbia inteso fornire uno strumento del tutto nuovo e dotato di un forte potenziale che dovrà essere certamente colto da tutti i soggetti ammessi e inficiati gravemente dal momento economico e sanitario.

Con il presente paragrafo, quindi, saranno forniti chiarimenti in merito alle caratteristiche dello strumento in esame.

#### **-Requisiti soggettivi e oggettivi**

L'art.25, co.1, del D.L. n.34/2020, nel disciplinare il c.d. "fondo perduto", ha individuato specifiche categorie di soggetti ammessi al beneficio finanziario. Il *bonus* può, infatti, essere richiesto (e ottenuto) dai titolari di partita IVA esercenti attività:

- ✓ d'impresa;
- ✓ di lavoro autonomo;
- ✓ e di reddito agrario.

Più semplicemente, tra i soggetti rientranti nell'ambito di applicazione della norma sono ricomprese le imprese esercenti attività commerciale o agricola.

Di contro, ai sensi del comma 2 dell'art 25 cit., sono totalmente esclusi dal *bonus* in esame:

- ✓ i soggetti con attività cessata alla data di presentazione dell'istanza;
- ✓ gli enti pubblici di cui all'art. 74 del TUIR;

- ✓ gli intermediari finanziari e le società di partecipazione;
- ✓ i soggetti che percepiscono le indennità di cui agli artt. 27<sup>1</sup> (indennità per i liberi professionisti titolari di partita iva e lavoratori con rapporto di collaborazione coordinata e continuativa iscritti alla gestione separata INPS) e 38<sup>2</sup> del DL 18/2020 (indennità lavoratori dello spettacolo);
- ✓ i lavoratori dipendenti e i professio-

1 Art. 27, DL 18/2020: "1. Ai liberi professionisti titolari di partita iva attiva alla data del 23 febbraio 2020 e ai lavoratori titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa attivi alla medesima data, iscritti alla Gestione separata di cui all'articolo 2, comma 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335, non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, è riconosciuta un'indennità per il mese di marzo 2020, pari a 600 euro. L'indennità di cui al presente articolo non concorre alla formazione del reddito ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

2. L'indennità di cui al presente articolo è erogata dall'INPS, previa domanda, nel limite di spesa complessivo di 203,4 milioni di euro per l'anno 2020. L'INPS provvede al monitoraggio del rispetto del limite di spesa e comunica i risultati di tale attività al Ministero del lavoro e delle politiche sociali e al Ministero dell'economia e delle finanze. Qualora dal predetto monitoraggio emerga il verificarsi di scostamenti, anche in via prospettica, rispetto al predetto limite di spesa, non sono adottati altri provvedimenti concessori.

3. Alla copertura degli oneri previsti dal presente articolo si provvede ai sensi dell'articolo 126."

2 Art. 38, DL 18/2020: "1. Ai lavoratori iscritti al Fondo pensioni Lavoratori dello spettacolo, con almeno 30 contributi giornalieri versati nell'anno 2019 al medesimo Fondo, cui deriva un reddito non superiore a 50.000 euro, e non titolari di pensione, è riconosciuta un'indennità per il mese di marzo 2020, pari a 600 euro. L'indennità di cui al presente articolo non concorre alla formazione del reddito ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

2. Non hanno diritto all'indennità di cui al comma 1 i lavoratori titolari di rapporto di lavoro dipendente alla data di entrata in vigore della presente disposizione.

3. L'indennità di cui al presente articolo è erogata dall'INPS, previa domanda, nel limite di spesa complessivo di 48,6 milioni di euro per l'anno 2020. L'INPS provvede al monitoraggio del rispetto del limite di spesa e comunica i risultati di tale attività al Ministero del lavoro e delle politiche sociali e al Ministero dell'economia e delle finanze. Qualora dal predetto monitoraggio emerga il verificarsi di scostamenti, anche in via prospettica, rispetto al predetto limite di spesa, non possono essere adottati altri provvedimenti concessori.

4 Alla copertura degli oneri previsti dal presente articolo si provvede ai sensi dell'articolo 126."

nisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria di cui ai Decreti legislativi n. 509/1994 e n. 103/1996 (liberi professionisti e lavoratori autonomi iscritti agli enti previdenziali di diritto privato).

In sostanza, per effetto di un complicato intreccio di norme, risultano espressamente **esclusi non solo i professionisti iscritti a una Cassa di previdenza privata, ma anche i lavoratori autonomi che hanno già diritto alle indennità** (cd. “*Bonus 600 euro*”) di cui agli articoli 27 e 38 del DL 18/2020 (cd. Decreto “Cura Italia”). Risultano, quindi, quasi del tutto esclusi i lavoratori autonomi, con la sola eccezione di quelli iscritti alle gestioni speciali dell’Ago (artigiani e commercianti di cui all’art.28 del Decreto “Cura Italia”), non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, con una evidente e penalizzante esclusione per la restante platea di lavoratori autonomi e di tutti i liberi professionisti.

Tanto chiarito, per ciò che attiene, invece, i vincoli oggettivi di accesso al beneficio, i commi 3 e 4 dell’art. 25 cit., prevedono che per poter usufruire del contributo è necessario:

- ✓ che il beneficiante non abbia registrato, nel periodo d’imposta 2019, ricavi o compensi superiori a 5 milioni. I contribuenti che hanno superato tale soglia non hanno, infatti, la possibilità di ottenere nessun contributo a fondo perduto (DL 34/2020, art.25, co.3);
- ✓ che il beneficiante abbia avuto, nel mese di aprile 2020, una contrazione del fatturato e dei corrispettivi pari ai 2/3 dell’ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019. Al fine di determinare correttamente i predetti importi, si fa ri-

ferimento alla data di effettuazione dell’operazione di cessione di beni o di prestazione dei servizi; ciò, di fatto, comporta la necessità di esaminare attentamente le fatture emesse in tali mesi per verificare la corretta competenza dell’operazione, pertanto a rilevare saranno le sole fatture di competenza iva del mese di aprile.

Peraltro, il predetto *bonus* spetta, anche in assenza dei suddetti requisiti, ai soggetti che hanno iniziato l’attività a partire dal 1° gennaio 2019, nonché ai soggetti che, a far data dall’insorgenza dell’evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio delle c.d. “zone rosse” chiuse prima del *lockdown* (DL 34/2020, art.25, co.4).

Per la verifica dei due requisiti oggettivi sarà necessario esaminare oltre la documentazione anagrafica della società (ad es. visura camerale), anche la dichiarazione dei redditi 2019 per verificare l’importo complessivo dei ricavi o compensi dichiarati.

In definitiva, i parametri oggettivi fissati dai citati commi 3 e 4 dell’art.25 segnano la soglia imprescindibile di accesso al beneficio.

#### **-Determinazione del contributo**

L’ammontare del contributo a fondo perduto, ai sensi del comma 5 dell’art.25 cit., viene determinato applicando una percentuale alla differenza tra l’ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 e l’ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019, pari al:

- ✓ 20% per i soggetti con ricavi o compensi non superiori a 400.000 euro nel periodo d’imposta 2019;

- ✓ 15% per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 400.000 euro e fino a 1 milione di euro nel periodo d'imposta 2019;
- ✓ 10% per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 1 milione di euro e fino a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta 2019.

Il contributo, quindi, si calcola sulla differenza di fatturato, a cui si applica l'aliquota del 20%, del 15% o del 10%, a seconda che l'ammontare dei ricavi o compensi del periodo 2019 non abbia rispettivamente superato quota 400mila, 1 milione o 5 milioni euro.

L'ammontare dell'indennizzo ha comunque un tetto minimo, ovvero è riconosciuto per un importo non inferiore a 1.000 euro per le persone fisiche e a 2.000 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche (co.6 dell'art.25 cit).

Il contributo, inoltre, non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi, non rileva, altresì, ai fini del rapporto di deducibilità di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR, e non concorre alla formazione del valore della produzione netta, ai fini IRAP (co.7 dell'art.25 cit); in sostanza, il beneficio è totalmente integrale e fiscalmente irrilevante.

#### ***-Modalità di presentazione e caratteristiche dell'istanza***

Tanto chiarito, occorre adesso precisare che nonostante il contributo a fondo perduto non abbia natura tributaria, l'operazione sarà gestita quasi integralmente dall'Agenzia delle entrate. Il co.8 dell'art.25 cit. stabilisce, infatti, che al fine di ottenere il contributo a fondo perduto, i soggetti interessati (o l'intermediario abilitato) dovranno presentare, esclusivamente in via telematica, ed entro 60

giorni dalla data di avvio della procedura, un'apposita istanza all'Agenzia delle entrate con l'indicazione della sussistenza dei requisiti precedentemente individuati. Le modalità di effettuazione dell'istanza, il suo contenuto informativo e i suoi termini di presentazione saranno definiti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate (co.10, art.25 cit.).

Inoltre, ai sensi del comma 9 dell'art.25 cit., l'istanza dovrà contenere l'autocertificazione di regolarità antimafia da sottoporre alla verifica di cui all'art. 85 del D.lgs n. 159/2011. Per la prevenzione dei tentativi di infiltrazioni criminali e ai fini dei controlli circa la veridicità delle predette autocertificazioni è previsto che - con protocollo d'intesa sottoscritto tra il Ministero dell'interno, il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle entrate - siano definite le modalità attuative per la realizzazione di procedure semplificate utili al predetto riscontro. Ciò posto, qualora dai riscontri dovesse emergere la sussistenza di cause ostative, l'Agenzia delle Entrate procederà alle attività di recupero del contributo; di conseguenza, colui che ha rilasciato illegittimamente l'autocertificazione di regolarità antimafia sarà punito con la reclusione da due a sei anni e, in caso di avvenuta erogazione del contributo, si applicherà l'art. 322-ter del codice penale (confisca). Peraltro, su questo aspetto è già stato annunciato che verranno effettuate indagini specifiche da parte dell'amministrazione finanziaria, per evitare fruizioni indebite del beneficio.

#### ***-Modalità di accreditamento del bonus***

Sulla base delle informazioni contenute nell'istanza, il contributo a fondo perduto sarà corrisposto dall'Agenzia delle entrate mediante accreditamento diretto in conto corrente bancario o postale intestato al soggetto beneficiario (co.11, art.25 cit.).

### **-Attività di controllo e sanzionatorie**

Eventuali errori in relazione alla spettanza e alla misura del contributo sono fattispecie tutt'altro che di poco conto. Infatti, il comma 12 dell'art. 25 cit., evidenzia che, qualora l'Agenzia delle entrate verifichi che il contributo a fondo perduto sia in tutto o in parte non spettante, anche a seguito del mancato superamento della verifica antimafia:

- ✓ la stessa procederà a recuperare l'importo erogato non spettante;
- ✓ e ad applicare sanzioni dal 100% al 200% del beneficio ottenuto, in misura corrispondente a quelle previste dall'articolo 13, comma 5, del D.lgs 471/1997, oltre agli interessi.

Non basta, in quanto sono applicabili anche i rilievi penali ai sensi dell'articolo 27, co. 16, del DL n.185/2008<sup>3</sup> e dell'art. 28 del DL n. 78/2010.

Oltretutto, qualora successivamente all'erogazione del contributo, l'attività d'impresa o di lavoro autonomo cessi o le società e gli altri enti percettori cessino l'attività, il soggetto firmatario dell'istanza inviata in via telematica all'Agenzia delle entrate sarà tenuto a conservare tutti gli elementi giustificativi del contributo spettante e a esibirli a richiesta agli organi istruttori dell'amministrazione finanziaria. In questi casi, l'eventuale atto di recupero di cui al comma 12 è emanato nei con-

fronti del soggetto firmatario dell'istanza. (co.13 art.25 cit.). Da tanto consegue, che l'operazione determina l'assunzione di una rilevante responsabilità anche per il soggetto che sottoscrive l'istanza. Infatti, in presenza di determinate condizioni, l'atto di recupero del credito a seguito della non spettanza del contributo potrà essere emanato direttamente nei confronti del soggetto firmatario dell'istanza stessa.

Infine, ai sensi del comma 14 dell'art.25 cit., nei casi di percezione del contributo in tutto o in parte non spettante, si applicherà l'articolo 316-ter del codice penale, rubricato "Indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato" che tanto dispone: "Salvo che il fatto costituisca il reato previsto dall'articolo 640-bis, chiunque mediante l'utilizzo o la presentazione di dichiarazioni o di documenti falsi o attestanti cose non vere, ovvero mediante l'omissione di informazioni dovute, consegue indebitamente, per sé o per altri, contributi, finanziamenti, mutui agevolati o altre erogazioni dello stesso tipo, comunque denominate, concessi o erogati dallo Stato, da altri enti pubblici o dalle Comunità europee è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni. La pena è della reclusione da uno a quattro anni se il fatto è commesso da un pubblico ufficiale o da un incaricato di un pubblico servizio con abuso della sua qualità o dei suoi poteri.

Quando la somma indebitamente percepita è pari o inferiore a euro 3.999,96 si applica soltanto la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da euro 5.164 a euro 25.822. Tale sanzione non può comunque superare il triplo del beneficio conseguito.

In definitiva, se da un lato, l'Agenzia delle Entrate erogherà (si ritiene anche in forma molto celere) il contributo ai soggetti legittimati a riceverlo, dall'altro, dopo l'erogazione, potrà - insieme alla Guardia di

<sup>3</sup> Articolo 27, co. 16, del DL n.185/2008:

"16. Salvi i più ampi termini previsti dalla legge in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per il reato previsto dall'articolo 10 *quater*, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, l'atto di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo.

Finanza – attivarsi per porre in essere tutti i controlli necessari, con conseguente appli-

cazione di sanzioni dal 100 al 200% e attivazione di eventuali procedimenti penali.

### Quadro sinottico

Di seguito si riporta la “Tabella di Sintesi” contenente le principali caratteristiche del contributo a fondo perduto, pubblicata dall’Agenzia dell’Entrate<sup>1</sup> in data 21 maggio 2020.

<b>Destinatari</b>	<b>Calcolo</b>	<b>Note</b>
<p>Soggetti esercenti attività d’impresa e di lavoro autonomo (con ricavi o compensi nel p.i. precedente non superiori a 5 milioni di euro) e di reddito agrario, titolari di partita IVA.</p> <p>Se con fatturato e corrispettivi di aprile 2020 inferiori ai 2/3 di quelli di aprile 2019.</p> <p><b>Soggetti esclusi</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Soggetti con attività cessata alla data di presentazione dell’istanza;</li> <li>• Enti pubblici di cui all’art. 74 del TUIR;</li> <li>• Intermediari finanziari e società di partecipazione;</li> <li>• Soggetti che percepiscono indennità di cui agli artt. 27 e 38 del DL 18/2020;</li> <li>• Lavoratori dipendenti e professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria di cui ai D.Lgs 509/1994 e 103/1996.</li> </ul>	<p>L’ammontare del contributo viene calcolato applicando una percentuale alla differenza tra l’ammontare del fatturato e dei corrispettivi di aprile 2020 e l’ammontare del fatturato e dei corrispettivi di aprile 2019.</p> <p>Contributo riconosciuto per un importo non inferiore a 1.000 euro per le persone fisiche e a 2.000 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche.</p>	<p>Il contributo non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi, non rileva, altresì, ai fini del rapporto di deducibilità di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR, e non concorre alla formazione del valore della produzione netta, ai fini IRAP.</p> <p>Istanza da presentare all’Agenzia delle entrate entro 60 giorni dalla data di avvio della procedura telematica secondo quanto previsto da apposito provvedimento - Accredito diretto su c/c del beneficiario.</p>

<sup>1</sup> Cfr. [https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/2506718/Slide+DL\\_Rilancio.pdf/ff19104f-0211-759a-28b5-2d48a25dde8f](https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/2506718/Slide+DL_Rilancio.pdf/ff19104f-0211-759a-28b5-2d48a25dde8f)



## Decreto Rilancio: una carrellata dei principali provvedimenti

di Paolo Soro

*Dottore Commercialista*

Dopo le solite peripezie a cui questo governo ci ormai abituato nelle fasi prodromiche della pubblicazione dei decreti, durante la tarda serata del 19 maggio, il Decreto Rilancio (DL 34/2020) è finalmente approdato in Gazzetta Ufficiale, col titolo: *“Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all’economia, nonché di politiche sociali connesse all’emergenza epidemiologica da COVID-19”*.

Si tratta di una norma particolarmente corposa (266 articoli) e complessa (con innumerevoli richiami e modifiche a precedenti disposizioni in vigore), accompagnata da una relazione illustrativa di altre 200 pagine – peraltro – non sempre efficaci e anzi stracolme di refusi (a dimostrazione del contraddittorio e sofferto lavoro svolto dal consiglio dei ministri). Il tutto senza che gli

estensori abbiano ritenuto opportuno predisporre almeno un indice; talché, andare ogni volta a ritrovare gli articoli di specifica necessità, comporta inutile dispendio di tempo e rende ancor più difficile il nostro compito.

Insomma, sarà impresa ardua – anche per gli addetti ai lavori – decifrarne correttamente i contenuti. Nel frattempo, però, che incomincino a giungere i vari provvedimenti di attuazione (sono un centinaio quelli di cui il decreto necessita), con il presente contributo, s’intende offrire una rapida carrellata delle misure che paiono di maggiore interesse per il nostro lavoro. Onde facilitarne il controllo, tra parentesi, a fianco al titolo indicativo del provvedimento, si riporta anche il numero dell’articolo di specifico riferimento.

Si ricorda che il decreto entra in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale: **19 maggio 2020**.

### **IRAP (24)**

Le imprese, con un volume di ricavi non superiore a 250 milioni, e i lavoratori autonomi, con un corrispondente volume di compensi, non sono tenuti al versamento del saldo dell'IRAP dovuta per il 2019 né della prima rata, pari al 40% dell'acconto dell'IRAP dovuta per il 2020. Rimane fermo l'obbligo di versamento degli acconti per il periodo d'imposta 2019.

### **CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO (25)**

Previa istanza telematica da presentare all'Agenzia delle Entrate, è riconosciuto un contributo a fondo perduto a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita IVA, con ricavi/compensi non superiori a 5.000.000, che non abbiano cessato l'attività al 31/03/2020. Il contributo spetta a condizione che l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 sia inferiore ai due terzi dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019. Non è prevista tale condizione per chi ha iniziato l'attività dal 01/01/2019. Il contributo non rileva ai fini delle imposte (IRPEF/IRES e IRAP) e spetta nella misura del:

- 20%, per chi ha ricavi fino a 400.000 nel 2019
- 15%, per chi ha ricavi compresi tra 400.000 e 1.000.000 nel 2019
- 10%, per chi ha ricavi tra 1.000.000 e 5.000.000 nel 2019

da calcolarsi sul differenziale del fatturato registrato, con un minimale di:

- 1.000, per le persone fisiche
- 2.000, per i soggetti diversi dalle persone

fisiche

In ogni caso, il contributo non spetta ai contribuenti che hanno diritto alla percezione del *bonus* INPS previsto per:

- Liberi professionisti titolari di partita IVA e lavoratori titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, iscritti alla Gestione separata (art. 27 Cura Italia)
- Lavoratori autonomi e professionisti iscritti alle Casse di previdenza ordinistiche (art. 44 Cura Italia)
- Lavoratori dipendenti

Ovviamente, questa è una delle tantissime disposizioni subordinate a un provvedimento che dovrà essere emanato dall'Agenzia delle Entrate.

### **CREDITO D'IMPOSTA PER LE IMPRESE DI MEDIE DIMENSIONI (26)**

Le società che:

- ✓ Hanno avuto ricavi 2019 tra 5.000.000 e 50.000.000
- ✓ Hanno registrato una riduzione pari o superiore al 33% dei ricavi nel bimestre marzo/aprile 2020 rispetto al bimestre marzo/aprile 2019
- ✓ Hanno deliberato e versato aumenti di capitale nel periodo compreso tra la data odierna e il 31/12/2020
- ✓ Si trovano in "bonis"
- ✓ Sono in regola con DURC e versamenti fiscali
- ✓ Sono in regola con normativa edilizia, urbanistica, del lavoro, della prevenzione infortuni e della salvaguardia dell'ambiente
- ✓ Non hanno amministratori, soci o titolare effettivo, condannati per reati fi-

scali negli ultimi 5 anni

possono usufruire di:

- ✓ un credito d'imposta pari al 20% dei conferimenti effettivamente versati, e comunque entro un massimale di 400.000, utilizzabile in sede di dichiarazione dei redditi
- ✓ un credito d'imposta pari al 50% delle perdite superiori al 10% (ed entro massimo il 30%) del patrimonio netto risultante nel bilancio approvato relativo al 2020, da usare anche in compensazione senza limiti
- ✓ emettere strumenti finanziari di debito (anche in deroga ai limiti ordinari) a favore del Fondo Patrimonio PMI di prossima costituzione, da restituire in 6 anni

### **CREDITO D'IMPOSTA PER CANONI DI LOCAZIONE (28)**

A imprese e professionisti con ricavi fino a 5.000.000 nel 2019, spetta un credito d'imposta del 60% dei canoni (locazione, affitto, leasing) effettivamente pagati, per gli immobili a uso non abitativo, con contratti regolarmente registrati, relativamente ai mesi di marzo, aprile e maggio, a condizione che, in riferimento a ciascun di tali mesi, si sia accertata una diminuzione almeno pari al 50% del fatturato concernente rispettivamente gli stessi mesi del 2019. Il credito non rileva ai fini impositivi e si usa in sede di dichiarazione dei redditi o in compensazione. Il credito non spetta per il mese di marzo a chi ne ha già usufruito sulla base del precedente Decreto Cura Italia.

### **RIDUZIONE BOLLETTE ELETTRICHE (30)**

Con provvedimenti dell'Autorità di regolazione dell'energia, per il trimestre maggio/

giugno/luglio, si diminuiscono le bollette della luce relative a usi non domestici, con riguardo alle quote concernenti "trasporto e gestione del contatore" e "oneri generali di sistema".

### **SUPERAMMORTAMENTO – IPERAMMORTAMENTO (50)**

Il termine di consegna dei beni strumentali nuovi ai fini della maggiorazione dell'ammortamento è prorogato al 31/12/2020.

### **CASSA INTEGRAZIONE ORDINARIA E FONDO INTEGRAZIONE SALARIALE (68)**

Coloro che hanno fruito di tutte le 9 settimane precedentemente previste di CIG, possono fare richiesta per altre 5 settimane da utilizzare obbligatoriamente entro il 31/08/2020. Sono poi riconosciute altre 4 settimane massimo, per il periodo: 01/09/2020 – 31/10/2020. Le domande si presentano entro il termine del mese successivo a quello di riferimento.

### ***CIG ORDINARIA PER CHI SI TROVA IN CIG STRAORDINARIA (69)***

Si applicano le stesse norme appena viste in materia di CIGO e FIS.

### ***CIG IN DEROGA (70)***

Si applicano le stesse norme appena viste in materia di CIGO e FIS.

### **CIG IN DEROGA ALL'INPS (71)**

Le richieste per i periodi di CIG in deroga ulteriori rispetto alle precedenti 9 settimane sono trasmesse all'INPS, con modalità che saranno determinate dallo stesso Istituto. Il datore di lavoro che si avvale del pagamento diretto da parte dell'Inps trasmette la domanda entro il quindicesimo giorno dall'inizio del periodo di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa.

**BONUS BABY-SITTER (72)**

Il periodo di congedo passa da 15 a 30 giorni. Il *bonus* passa da 600 a 1.200.

**BONUS PROFESSIONISTI (78)**

Il *bonus* 600 euro per i professionisti iscritti alla Casse ordinarie, è riconosciuto anche per i mesi di aprile e maggio, con modalità che dovranno essere determinate da decreto ministeriale entro 60 giorni. Tale *bonus* non spetta a chi è titolare di pensione o di contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato.

**SOSPENSIONE LICENZIAMENTI (80)**

Fino al 17/08/2020 sono sospesi i licenziamenti per riduzione/cessazione attività (giustificato motivo oggettivo), incluse le procedure di licenziamento già iniziate.

**DURC (81)**

I DURC in scadenza tra il 31/01/2020 e il 15/04/2020, conservano validità fino al 15/06/2020.

**REDDITO DI EMERGENZA (82)**

È previsto un *bonus* fino a 800 euro per i nuclei familiari con ISEE inferiore a 15.000, patrimonio mobiliare entro i 10.000 e privi di reddito da pensione, da lavoro dipendente o di cittadinanza. Il *bonus* non è cumulabile con gli altri *bonus* INPS previsti dal decreto.

**NUOVI BONUS INPS (84)**

Per i liberi professionisti e i co.co.co. (*ex art. 27 Cura Italia*), già beneficiari per il mese di marzo dell'indennità pari a 600 euro, viene erogata un'indennità di pari importo anche

per il mese di aprile 2020. Inoltre:

- per i liberi professionisti iscritti alla Gestione Separata, non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, che abbiano subito comprovate perdite (riduzione di almeno il 33% del reddito del secondo bimestre 2020 – marzo/aprile – rispetto a quello del secondo bimestre 2019), è riconosciuta un'indennità per il mese di maggio 2020 pari a 1000 euro
- per i lavoratori titolari di rapporti di co.co.co. iscritti alla Gestione Separata non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, che abbiano cessato il rapporto di lavoro alla data di entrata in vigore del presente decreto, è riconosciuta un'indennità per il mese di maggio 2020 pari a 1000 euro

Per i lavoratori autonomi iscritti alle Gestioni Speciali dell'AGO (*ex art 28 Cura Italia*), già beneficiari per il mese di marzo 2020 dell'indennità pari a 600 euro, viene erogata un'indennità di pari importo anche per il mese di aprile 2020. I precedenti *bonus* INPS spettanti per il mese di marzo in base agli artt. 27 e 28 del Decreto Cura Italia, devono essere obbligatoriamente richiesti entro 15 giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto.

**BONUS LAVORATORI DOMESTICI (85)**

Ai lavoratori domestici non conviventi che abbiano in essere, alla data del 23 febbraio 2020, uno o più contratti di lavoro per una durata complessiva superiore a 10 ore settimanali è riconosciuta, per i mesi di aprile e maggio 2020, un'indennità pari a 500 euro per ciascun mese. Detta indennità non è cumulabile con altre varie indennità riconosciute da COVID-19, non spetta ai percettori del reddito emergenza, ai percettori del reddito di cittadinanza, ai titolari di pensione (a eccezione dell'assegno ordinario di invalidità) e ai titolari di rapporto di

lavoro dipendente a tempo indeterminato diverso dal lavoro domestico.

### **LAVORO AGILE (90)**

Fino alla cessazione dello stato di emergenza da COVID-19, i genitori lavoratori dipendenti del settore privato che hanno almeno un figlio minore di anni 14, a condizione che nel nucleo familiare non vi sia altro genitore beneficiario di strumenti di sostegno al reddito in caso di sospensione o cessazione dell'attività lavorativa, o che non vi sia genitore non lavoratore, hanno diritto a svolgere la prestazione di lavoro in modalità agile, purché tale modalità sia compatibile con le caratteristiche della prestazione. La prestazione in lavoro agile può essere svolta anche attraverso strumenti informatici nella disponibilità del dipendente qualora non siano forniti dal datore di lavoro.

### **PROROGA E/O RINNOVO CONTRATTI A TERMINE (93)**

È possibile rinnovare o prorogare fino al 30/08/2020 i contratti di lavoro subordinato a tempo determinato in essere, anche in assenza delle ordinarie causali.

### **SOSTEGNO IMPRESE PER RIDUZIONE RISCHI CONTAGIO (95)**

l'INAIL provvede a trasferire a Invitalia S.p.A. le risorse per l'erogazione dei contributi alle imprese che hanno sostenuto costi per:

- apparecchiature e attrezzature per l'isolamento o il distanziamento dei lavoratori, compresi i relativi costi di installazione
- dispositivi elettronici e sensoristica per il distanziamento dei lavoratori

- apparecchiature per l'isolamento o il distanziamento dei lavoratori rispetto agli utenti esterni e rispetto agli addetti di aziende terze fornitrici di beni e servizi

- dispositivi per la sanificazione dei luoghi di lavoro

- sistemi e strumentazione per il controllo degli accessi nei luoghi di lavoro utili a rilevare gli indicatori di un possibile stato di contagio

- dispositivi e altri strumenti di protezione individuale

fino ai seguenti importi massimi:

- 15.000, per le imprese fino a 9 dipendenti

- 50.000, per le imprese da 10 a 50 dipendenti

- 100.000, per le imprese con più di 50 dipendenti

Detti interventi sono incompatibili con gli altri benefici all'uso previsti, anche di natura fiscale.

### **ECO-BONUS / SISMA-BONUS (119)**

È incrementata al 110% l'aliquota di detrazione spettante a fronte di specifici interventi in ambito di efficienza energetica, riduzione del rischio sismico, installazione di impianti fotovoltaici e installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici, con riferimento alle spese sostenute dal 1°luglio 2020 al 31 dicembre 2021. La detrazione si fruisce in 5 rate di pari importo ed è subordinata a uno specifico provvedimento da emanarsi a cura dell'Agenzia delle Entrate.

### **CREDITO D'IMPOSTA PER L'ADEGUAMENTO DEGLI AMBIENTI DI LAVORO (120)**

In riferimento alle spese necessarie per la ripartenza in sicurezza delle attività aperte al pubblico è previsto un credito di imposta del 60% delle spese sostenute nell'anno 2020. Il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni per le medesime spese, comunque nel limite dei costi sostenuti, ed è utilizzabile esclusivamente in compensazione a partire dal 2021, previo provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Questa norma necessita di chiarimenti in quanto chiaramente in contrasto con quanto disciplinato nel precedente art. 95.

### **CESSIONE CREDITI D'IMPOSTA COVID-19 (121/122)**

Fino al 31 dicembre 2021, i soggetti aventi diritto ai crediti d'imposta introdotti (incluso il credito sui canoni di locazione e affitto), possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto, per la cessione, anche parziale, degli stessi crediti d'imposta ai fornitori, o ad altri soggetti, compresi istituti di credito e intermediari finanziari. Le norme attuative sono demandate a un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

La disposizione non lo precisa, ma si deve ritenere che le cessioni possano avvenire solo previo accordo tra cedente e cessionario.

### **ESENZIONE IVA PER DPI COVID-19 (124)**

Fino al 31/12/2020, le cessioni di: mascherine chirurgiche; mascherine Ffp2 e Ffp3; articoli di abbigliamento protettivo per finalità sanitarie quali guanti in lattice, in vinile e in nitrile, visiere e occhiali protettivi, tute di protezione, calzari e soprascarpe, cuffie copricapo, camici impermeabili, camici chirurgici; termometri; detergenti disinfettanti per mani; dispenser a muro per disinfettanti; soluzione idroalcolica; e ogni altra apparecchiatura medica ne-

cessaria per la cura e prevenzione del COVID-19 (inclusi i tamponi); sono esenti IVA.

### **CREDITO D'IMPOSTA PER LA SANIFICAZIONE DEGLI AMBIENTI DI LAVORO (125)**

Ai soggetti esercenti attività d'impresa, arti e professioni, e agli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo del settore, spetta un credito d'imposta del 60% delle spese sostenute nel 2020 per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti utilizzati, nonché per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti. Il credito d'imposta spetta fino a un massimo di 60.000 euro per ciascun beneficiario. Sono ammissibili al credito d'imposta le spese sostenute per:

- la sanificazione degli ambienti nei quali è esercitata l'attività lavorativa e istituzionale e degli strumenti utilizzati nell'ambito di tali attività
- l'acquisto di dispositivi di protezione individuale, quali mascherine, guanti, visiere e occhiali protettivi, tute di protezione e calzari, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea
- l'acquisto di prodotti detergenti e disinfettanti
- l'acquisto di dispositivi di sicurezza, quali termometri, termoscanner, tappeti e vaschette decontaminanti e igienizzanti, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea, ivi incluse le eventuali spese di installazione
- l'acquisto di dispositivi atti a garantire la distanza di sicurezza interpersonale, quali barriere e pannelli protettivi, ivi incluse le eventuali spese di installazione

Il credito d'imposta è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa ovvero in compensazione, previo provvedimento attuativo da emanarsi a cura dell'Agenzia delle Entrate.

### **PROROGA DEI TERMINI DI RIPRESA DELLA RISCOSSIONE DEI VERSAMENTI SOSPESI (126/127)**

Con riferimento ai soggetti che hanno registrato una diminuzione del 33% del fatturato nei mesi di marzo e aprile 2020 rispetto agli stessi mesi del 2019, i versamenti relativi alle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, alle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, all'IVA e ai contributi previdenziali e assistenziali, nonché all'INAIL, sospesi per i mesi di aprile 2020 e di maggio 2020, vengono effettuati in unica soluzione entro il 16 settembre 2020 (in luogo del 30 giugno 2020), ovvero al massimo in 4 rate mensili di pari importo, con il versamento della prima rata entro il 16 settembre 2020 (in luogo del mese di giugno 2020). Identica proroga è prevista per chi ha sospeso le ritenute d'acconto di lavoro autonomo e rapporti di agenzia, sui propri compensi. Non si fa luogo a rimborso di quanto già versato.

Per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione fino a 2 milioni di euro, i versamenti che scadevano nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 marzo 2020, relativi a: ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, IVA, INPS e INAIL, vengono effettuati in unica soluzione entro il 16 settembre 2020, ovvero al massimo in 4 rate mensili di pari importo, con il versamento della prima rata entro il 16 settembre 2020. Non si fa luogo a rimborso di quanto già versato.

### **BONUS RENZI (128)**

Il *bonus* 80 euro spettante fino al 30/06/2020 e il subentrante *bonus* 100 euro spettante dal 01/07/2020 ai lavoratori dipendenti, sono riconosciuti anche nel caso in cui il lavoratore risulti incapiente per effetto del minor reddito di lavoro dipendente prodotto nell'anno 2020 a causa dell'emergenza COVID-19.

### **RIVALUTAZIONE (137)**

È di nuovo aperta la possibilità di rivalutazione del valore delle partecipazioni e dei terreni, per i beni posseduti al 1° luglio 2020. Agli effetti della determinazione delle plusvalenze, è previsto il pagamento di un'imposta sostitutiva da applicare sul maggior valore attribuito a seguito di apposita perizia. L'aliquota dell'imposta sostitutiva è dell'11%. Il pagamento può avvenire in 3 rate annuali a decorrere dal 30/09/2020 (termine valevole anche per giuramento e perizia).

### **TRASMISSIONE TELEMATICA CORRISPETTIVI (140)**

È prorogata fino al 1° gennaio 2021 la non applicazione delle sanzioni per gli operatori che non sono in grado di dotarsi entro il 1° luglio 2020 di un registratore telematico, ovvero di utilizzare la procedura web messa a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.

### **LOTTERIA DEGLI SCONTRINI (141)**

La decorrenza è prorogata dal 01/07/2020 al 01/01/2021.

### **LIQUIDAZIONE IMPOSTA DI BOLLO SULLE FATTURE ELETTRONICHE (143)**

La scadenza è prorogata dal 01/01/2020 al

01/01/2021.

### **RINVIO VERSAMENTI DA CONTROLLI AUTOMATIZZATI DELLE DICHIARAZIONI (144)**

I pagamenti in scadenza tra l'8 marzo 2020 e il giorno antecedente l'entrata in vigore del decreto, anche per le rateazioni in corso, delle somme chieste mediante le comunicazioni degli esiti dei controlli automatizzati e formali delle dichiarazioni, nonché della liquidazione relativamente ai redditi soggetti a tassazione separata (come pure i medesimi pagamenti in scadenza nel periodo compreso tra l'entrata in vigore del decreto e il 31 maggio 2020), possono essere effettuati in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020 o in 4 rate mensili di pari importo a decorrere da settembre 2020 con scadenza il 16 di ciascun mese.

### **SOSPENSIONE DELLA COMPENSAZIONE TRA CREDITO D'IMPOSTA E DEBITO ISCRITTO A RUOLO (145)**

Nel 2020, in sede di erogazione dei rimborsi fiscali, non si applica la compensazione tra credito d'imposta e debito iscritto a ruolo.

### **INCREMENTO LIMITE ANNUO CREDITI COMPENSABILI IN F24 (147)**

A decorrere dall'anno 2020, è elevato da 700 mila a 1 milione di euro, il limite annuo dei crediti compensabili attraverso compensazione in F24, ovvero rimborsabili in conto fiscale.

### **INDICI ISA (148)**

Gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) sono rivisti per gli anni 2020 e 2021 in funzione delle conseguenze da COVID-19. Per il periodo di imposta 2020, si tiene

conto anche del livello di affidabilità fiscale più elevato derivante dall'applicazione degli ISA per i precedenti periodi d'imposta 2018 e 2019.

### **SOSPENSIONE VERSAMENTI A SEGUITO DI ACCERTAMENTI (149)**

Sono prorogati al 16 settembre 2020 (in unica soluzione o in 4 rate mensili di pari importo scadenti il 16 di ogni mese, senza interessi) i termini di versamento delle somme dovute a seguito di:

- ✓ atti di accertamento con adesione
- ✓ accordi conciliativi
- ✓ accordi di mediazione
- ✓ atti di liquidazione, inclusi quelli per omessa registrazione di contratti
- ✓ atti di recupero
- ✓ avvisi di liquidazione

i cui termini scadono nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020. È prorogato al 16 settembre 2020 il termine finale per la notifica del ricorso di primo grado innanzi alle Commissioni tributarie relativo agli atti in questione.

### **RIPETIZIONE INDEBITI SU PRESTAZIONI PREVIDENZIALI E RETRIBUZIONI (150)**

A partire dal 01/01/2020, la restituzione delle somme al soggetto erogatore deve avvenire al netto della ritenuta operata al momento dell'erogazione delle stesse, ferma restando la modalità di restituzione al lordo nel caso in cui non sia stata applicata la ritenuta.

### **SOSPENSIONE NOTIFICA PROVVEDIMENTI DI SOSPENSIONE LICENZE/AUTORIZZAZIONI (151)**

I termini per la notifica e l'esecuzione degli atti di sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività e i provvedimenti di sospensione dell'iscrizione ad albi od ordini professionali a carico dei soggetti (imprese, commercianti e lavoratori autonomi) ai quali sono state contestate più violazioni degli obblighi di emissione di scontrini, ricevute fiscali, certificazione dei corrispettivi o degli obblighi di regolarizzazione di acquisto di mezzi tecnici per le telecomunicazioni, sono sospesi fino 31/01/2021. La sospensione non si applica a chi si rende colpevole di una nuova violazione dopo l'entrata in vigore del presente decreto.

### **SOSPENSIONE PIGNORAMENTI DELL'AGENZIA DI RISCOSSIONE (152)**

Nel periodo intercorrente tra la data di entrata in vigore del presente decreto e il 31 agosto 2020, sono sospesi gli obblighi derivanti dai pignoramenti presso terzi effettuati prima della stessa data dall'agente della riscossione e dai soggetti iscritti all'albo, aventi a oggetto le somme dovute a titolo di stipendio, salario, altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, nonché a titolo di pensione, di indennità o di assegni di quiescenza. Non si fa luogo a rimborso di quanto già pignorato.

### **SOSPENSIONE PAGAMENTI ESATTORIALI (154)**

Per i piani di dilazione in essere alla data dell'8 marzo 2020 e ai provvedimenti di accoglimento emessi con riferimento alle richieste presentate fino al 31 agosto 2020, la decadenza del debitore dalle rateazioni accordate dall'agente della riscossione e gli altri effetti di tale decadenza previsti dalla legge, si determinano in caso di mancato pagamento di dieci, anziché cinque, rate. I pagamenti relativi a "rottamazio-

ne-ter" e "saldo e stralcio" in scadenza nell'anno in corso sono eseguiti entro il 10 dicembre 2020 (non si applica la tolleranza di 5 giorni).

### **PROROGA NOTIFICHE (157)**

Gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti d'imposta, di liquidazione e di rettifica, relativi ad atti o imposte per i quali i termini di decadenza scadono tra il termine iniziale del periodo di sospensione (9 marzo 2020) e il 31 dicembre 2020, sono notificati non prima del 1° gennaio 2021 e fino al 31 dicembre 2021, in deroga agli ordinari termini decadenziali. Tale proroga opera per gli atti emessi (ancorché non notificati) entro il 31 dicembre 2020. Il tutto, salvi i casi di indifferibile urgenza. Fino al 31/12/2020 non si procede all'invio di atti e accertamenti da controlli formali o automatizzati. Il termine di decadenza per i controlli fiscali è prorogato di un anno.

### **TERMINI PROCESSUALI (158)**

La sospensione dei termini processuali si intende cumulabile in ogni caso con la sospensione del termine di impugnazione prevista dalla procedura di accertamento con adesione.

### **MODELLO 730 (159)**

Con riferimento all'anno 2019, i soggetti titolari dei redditi di lavoro dipendente e assimilati possono presentare il modello 730 anche in presenza di un sostituto d'imposta tenuto a effettuare il conguaglio.

### **DIRITTI DOGANALI (161)**

I pagamenti dei diritti doganali, in scadenza tra la data del 1° maggio 2020 e il 31 luglio 2020, sono prorogati di sessanta

giorni, senza applicazione di sanzioni ed interessi.

### **TABACCHI (163)**

La scadenza del pagamento delle imposte (accisa e IVA sui prodotti da fumo e sui tabacchi da inalazione senza combustione; imposta di consumo sui prodotti liquidi da inalazione e sui prodotti accessori ai tabacchi da fumo), dovute per i periodi contabili dei mesi di aprile e maggio 2020, è prorogata al 31 ottobre 2020. Sono dovuti gli interessi legali.

### **TAX CREDIT VACANZE (176)**

A determinate condizioni, in favore dei nuclei familiari con un reddito ISEE non superiore a 40.000 euro, è riconosciuto un credito, relativo al periodo d'imposta 2020, per i pagamenti legati alla fruizione dei servizi offerti in ambito nazionale dalle imprese turistico ricettive dagli agriturismi e dai bed & breakfast. Il credito è utilizzabile da un solo componente per ciascun nucleo familiare, nella misura massima di 500 euro. Il credito sarà pari a 300 euro per i nuclei familiari composti da due persone e a 150 euro per quelli composti da una sola persona. Modalità attuative da emanare con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

### **IMU SETTORE TURISTICO (177)**

Sono esentati dalla prima rata relativa all'anno 2020 dell'IMU, gli immobili adibiti a stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali, nonché in generale gli immobili appartenenti al comparto turistico e ricettivo.

### **TOSAP – COSAP (181)**

Le imprese di pubblico esercizio titolari di concessioni o di autorizzazioni concernenti l'utilizzazione del suolo pubblico, sono esonerate, dal 01/05/2020 fino al 31/10/2020, dal pagamento della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche e dal pagamento del canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche. Fino al 31 ottobre 2020, le domande di nuove concessioni per l'occupazione di suolo pubblico ovvero di ampliamento delle superfici già concesse, sono presentate mediante istanza all'ufficio competente dell'Ente locale, con allegata la sola planimetria e altre semplificazioni burocratiche.

### **CREDITO INVESTIMENTI PUBBLICITARI (189)**

Nel 2020, il credito d'imposta a fronte degli investimenti pubblicitari passa dal 30% al 50%.

### **BONUS EDICOLE (189)**

Alle persone fisiche esercenti punti vendita esclusivi per la rivendita di giornali e riviste, non titolari di redditi da lavoro dipendente o pensione, è riconosciuto un contributo una tantum fino a 500 euro.

### **CREDITO SERVIZI DIGITALI (190)**

Per l'anno 2020, alle imprese editrici di quotidiani e di periodici iscritte al registro degli operatori di comunicazione, che occupano almeno un dipendente a tempo indeterminato, è riconosciuto un credito d'imposta pari al 30% della spesa effettiva sostenuta nell'anno 2019 per l'acquisizione dei servizi di server, hosting e manutenzione evolutiva per le testate edite in formato digitale, e per information technology di gestione della connettività.

### **PERSONALE AEREO (203)**

I vettori aerei che impiegano personale sul territorio italiano e che sono assoggettati a concessioni, autorizzazioni o certificazioni previste dalla normativa EASA o dalla normativa nazionale, nonché alla vigilanza dell'ENAC, applicano ai propri dipendenti con base di servizio in Italia, trattamenti retributivi comunque non inferiori a quelli minimi stabiliti dal CCNL del settore stipulato dalle organizzazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale.

### **PAC (224)**

A salvaguardia delle aziende agricole che non si siano avvalse della facoltà di presentare la domanda semplificata e abbiano invece presentato l'ordinaria domanda nell'ambito dei regimi di sostegno previsti dalla politica agricola comune (PAC) per l'annualità 2020, l'accesso all'anticipazione è innalzata dal 50% al 70% del valore della domanda.

### **MOBILITÀ SOSTENIBILE (229)**

Ai residenti maggiorenni nei capoluoghi di Regione, nelle Città metropolitane, nei capoluoghi di Provincia ovvero nei Comuni con popolazione superiore a 50.000 abitanti, è riconosciuto un "buono mobilità", pari al 60% della spesa sostenuta e comunque non superiore a euro 500, a partire dal 4 maggio 2020 e fino al 31 dicembre 2020, per l'acquisto di biciclette, anche a pedalata assistita, nonché di veicoli per la mobilità personale a propulsione prevalentemente elettrica, quali segway, hoverboard, monopattini e monowheel, ovvero per l'utilizzo dei servizi di mobilità condivisa a uso individuale esclusi quelli mediante autovetture. Tale "buono mobilità" può essere richiesto per una sola volta ed

esclusivamente per una delle destinazioni d'uso previste. Sono inoltre previsti *bonus* rottamazione auto (1.500) e moto (500).

### **RICERCA E SVILUPPO MEZZOGIORNO (244)**

Al fine di incentivare più efficacemente l'avanzamento tecnologico dei processi produttivi e gli investimenti in ricerca e sviluppo delle imprese operanti nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, la misura del credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, inclusi i progetti di ricerca e sviluppo in materia di Covid-19, direttamente afferenti a strutture produttive ubicate nelle suddette regioni, è aumentata dal 12% al 25% per le grandi imprese che occupano almeno 250 persone, il cui fatturato annuo è almeno pari a 50 milioni di euro oppure il cui totale di bilancio è almeno pari a 43 milioni di euro, e dal 12% al 35% per le medie imprese, che occupano almeno 50 persone e realizzano un fatturato annuo di almeno 10 milioni di euro, e infine dal 12% al 45% per le piccole imprese che occupano meno di 50 persone e realizzano un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni.

### **RESTO AL SUD (245)**

I fruitori dell'incentivo "Resto al Sud" possono accedere a un contributo a fondo perduto a copertura del loro fabbisogno di circolante, il cui ammontare è determinato in misura pari a:

- 15.000 euro, per le attività di lavoro autonomo e libero-professionali esercitate in forma individuale
- 10.000 euro per ciascun socio, fino a un importo massimo di 40.000 euro, per ogni impresa

## **BUROCRAZIA (264)**

Dalla data di entrata in vigore del presente decreto e fino al 31 dicembre 2020:

- nei procedimenti che hanno a oggetto l'erogazione di benefici economici comunque denominati, indennità, prestazioni previdenziali e assistenziali, contributi, sovvenzioni, finanziamenti, prestiti, agevolazioni e sospensioni, da parte di pubbliche amministrazioni, l'autodichiarazione sostituisce ogni tipo di documentazione comprovante tutti i requisiti soggettivi e oggettivi richiesti dalla normativa; qualora il rilascio della documentazione antimafia non sia immediatamente conseguente alla consultazione della banca dati, i soggetti di competenza procedono anche in assenza della documentazione antimafia

- i provvedimenti amministrativi adottati in relazione all'emergenza possono essere annullati d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico, entro il termine di 3 mesi decorrente dall'adozione del provvedimento espresso ovvero dalla formazione del silenzio assenso

- gli interventi, anche edilizi, necessari ad assicurare l'ottemperanza alle misure di sicurezza prescritte per fare fronte all'emergenza, sono comunque ammessi, anche in deroga ai regolamenti edilizi comunali e agli atti di pianificazione territoriale, nel rispetto dei vincoli

- gli interventi consistenti in opere contingenti e temporanee destinate a essere rimosse con la fine dello stato di emergenza, sono realizzati, anche in deroga alle autorizzazioni o atti di assenso previa comunicazione di avvio dei lavori al comune, corredata da autodichiarazione

- gli interventi sono comunque ammessi nel rispetto delle norme antisismiche, di sicurezza, antincendio, igienico-sanitarie, di quelle relative all'efficienza energetica, di tutela dal rischio idrogeologico e di tute-

la dei beni culturali e del paesaggio

Nell'ambito delle verifiche, delle ispezioni e dei controlli sulle attività dei privati, la pubblica amministrazione non richiede la produzione di informazioni, atti o documenti in possesso della stessa o di altra pubblica amministrazione. È nulla ogni sanzione disposta per omessa esibizione di documenti già in possesso dell'amministrazione procedente o di altra amministrazione.

Quest'ultima disposizione, in realtà, è già prevista nell'ordinamento nazionale e inserita in specifica legge dello Stato. Considerato, peraltro, che risulta essere una disposizione pressoché sistematicamente "dimenticata" nella pratica dall'Amministrazione, ricordarla e ribadirla non fa mai male...



# Le indennità in favore dei lavoratori a causa dell'emergenza Covid-19

di Maurizio Villani e Antonella Villani

*Avvocati Tributaristi*

## 1. PREMESSA

Tra le misure di sostegno al lavoro e all'economia il Governo ha previsto un'indennità di 600 euro per il sostegno del reddito di alcune categorie di lavoratori danneggiati dall'emergenza epidemiologica da COVID-19. Detto *bonus* è stato introdotto dal decreto Cura Italia (D.L. 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27) per il mese di marzo 2020, che ha previsto diverse categorie di indennità Covid-19 (indennità liberi professionisti e collaboratori coordinati e continuativi; indennità lavoratori autonomi iscritti alle gestioni speciali dell'Assicurazione Generale

Obbligatoria (AGO); indennità lavoratori stagionali dei settori del turismo e degli stabilimenti termali; indennità lavoratori agricoli; indennità lavoratori dello spettacolo; indennità per lavoratori sportivi; indennità a professionisti iscritti alle casse private – per questi ultimi solo se a basso reddito o se abbiano subito riduzione o cessazione della propria attività a causa dell'emergenza Coronavirus).

Le indennità hanno importo pari a 600 euro, non sono soggette a imposizione fiscale, non sono tra esse cumulabili e non sono riconosciute ai percettori di Reddito di Cittadinanza.

Ulteriori misure di sostegno al reddito connesse all'emergenza epidemiologica **da**

COVID-19 sono state introdotte dal decreto-Legge 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. decreto Rilancio) che ha stabilito la prosecuzione automatica del *bonus* 600 euro per il mese di aprile per chi ne è già stato beneficiario nel mese di marzo, ha esteso il *bonus* a nuove categorie di lavoratori per i mesi di aprile e maggio (purché siano stati colpiti economicamente) ed ha previsto ulteriori *bonus* e indennità.

Al fine di comprendere appieno le misure previste dal D.L. Rilancio, occorre preliminarmente analizzare le misure previste dal precedente Decreto Cura Italia e, per quanto di interesse, dal successivo Decreto liquidità.

## **2. Le indennità previste dal Decreto Cura Italia (d.l. 18/2020)**

Una prima indennità per il solo mese di marzo 2020 è stata disposta dal decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 (c.d. decreto Cura Italia) - recante *“Misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19”*, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27 – che ha previsto una indennità di sostegno per alcune categorie di lavoratori autonomi, liberi professionisti, parasubordinati e dipendenti le cui attività sono state colpite dall'emergenza Covid-19. In particolare, dette indennità sono state previste:

- ✓ dagli articoli 27, 28, 29, 30 e 38, per lavoratori iscritti ad INPS (il decreto Cura Italia, con i citati articoli, ha introdotto, per il mese di marzo 2020, cinque indennità, c.d. “Indennità COVID-19”, in favore di categorie di lavoratori meglio specificate nel successivo paragrafo 2.1);
- ✓ dall'art. 44 per i professionisti e lavo-

ratori autonomi iscritti alle Casse private di previdenza obbligatoria;

- ✓ dall'art. 96 per i lavoratori sportivi.

### **2.1 Indennità per gli iscritti al fondo gestione Inps (artt. 27, 28, 29, 30 e 38 decreto Cura Italia)**

Il *bonus* per gli iscritti al fondo gestione INPS (artt. 27, 28, 29, 30 e 38 D.L. Cura Italia), consiste in un'indennità di sostegno al reddito, previa domanda, erogata dall'INPS, dell'importo di 600 euro per il mese di marzo 2020 che non concorre a formare il reddito imponibile.

I termini e le condizioni per la presentazione della domanda sono chiariti nella circolare INPS del 30 marzo 2020, n. 49 ove sono state fornite altresì precisazioni sui destinatari e i presupposti per accedere a detto indennizzo.

In particolare, detta circolare ha chiarito che le indennità Covid-19 previste per il mese di marzo 2020 sono le seguenti:

#### **Indennità liberi professionisti e collaboratori coordinati e continuativi iscritti alla gestione separata INPS (Art.27 del D.L. 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27).**

L'indennità prevista dall'articolo 27 del D.L. 18/2020 è rivolta:

- **ai liberi professionisti, titolari di partita IVA** attiva alla data del 23 febbraio 2020, compresi i partecipanti agli studi associati o società semplici con attività di lavoro autonomo di cui all'articolo 53, comma 1, del TUIR, iscritti alla Gestione separata Inps. Tali lavoratori non devono essere titolari di pensione e non devono essere iscritti, alla data di presentazione della domanda, ad altre forme previdenziali obbligatorie;

- ai lavoratori titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa con rapporto attivo\_ alla data del 23 febbraio 2020, iscritti in via esclusiva alla Gestione separata Inps con il versamento dell'aliquota contributiva in misura pari, per l'anno 2020, al 34,23%, non titolari di trattamento pensionistico diretto. La Circolare dell'INPS n. 49 del 30 marzo 2020 ha chiarito che per detti lavoratori, l'indennità è compatibile e cumulabile con l'indennità di disoccupazione DIS-COLL.

***Indennità lavoratori autonomi iscritti alle gestioni speciali dell'Assicurazione generale obbligatoria (AGO) (Art. 28 del D.L. 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27)***

In tali categorie vi rientrano gli artigiani, i commercianti, i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli che sono iscritti in apposite sezioni (gestioni speciali), dotate di autonomia finanziaria e di separata contabilità.

Nell'ambito di applicazione sono ricomprese le figure degli imprenditori agricoli professionali iscritti alla gestione autonoma agricola, nonché i coadiuvanti e coadiutori artigiani, commercianti e lavoratori agricoli iscritti nelle rispettive gestioni autonome. La prestazione è riconosciuta a condizione che i lavoratori non siano titolari di trattamento pensionistico diretto e che non siano iscritti, al momento della presentazione della domanda, ad altre forme previdenziali obbligatorie, ad esclusione della Gestione separata di cui all'articolo 2, comma 26, della legge n. 335/1995. Tra i beneficiari sono compresi anche i soggetti obbligatoriamente iscritti alla gestione autonomi commercianti oltre che alla previdenza integrativa obbligatoria presso l'Enasarco (Ente nazionale di assistenza per gli agenti e i rappresentanti di commercio) e i soci di società di persone o di capitali

obbligati a iscriversi alle gestioni speciali dell'Ago (tanto è stato chiarito dalle Faq pubblicate in data 26 marzo sul sito del ministero dell'Economia e delle Finanze).

***Indennità lavoratori stagionali dei settori del turismo e degli stabilimenti termali (Art. 29 del D.L. 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27)***

L'indennità spetta ai lavoratori dipendenti con qualifica di stagionali dei settori produttivi del turismo e degli stabilimenti termali che hanno cessato il loro ultimo rapporto di lavoro nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 17 marzo 2020 (data di entrata in vigore del D.L. 18/2020), che non siano titolari di trattamento pensionistico diretto e che alla data del 17 marzo 2020 non abbiano in essere alcun rapporto di lavoro dipendente.

Fermi restando i requisiti legislativamente individuati (si deve trattare esclusivamente di lavoratori con qualifica di stagionali, il cui ultimo rapporto di lavoro sia cessato nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 17 marzo 2020), la Circolare dell'INPS n. 49 del 30 marzo 2020 ha chiarito che la cessazione deve essere avvenuta con un datore di lavoro rientrante nei settori produttivi del turismo e degli stabilimenti termali, in base ai codici statistico-contributivi e ai codici Ateco riportati nella circolare medesima.

La suddetta circolare INPS ha, altresì, chiarito che per detti lavoratori, l'indennità è compatibile e cumulabile con l'indennità di disoccupazione NASpl.

***Indennità lavoratori agricoli (Art. 30 del D.L. 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27)***

L'indennità spetta:

- ✓ agli operai agricoli a tempo determinato;
- ✓ alle figure equiparate di cui all'articolo 8 della legge 12 marzo 1968, n. 334 (piccoli coloni e compartecipanti familiari).

L'indennità può essere riconosciuta purché i lavoratori abbiano svolto nell'anno 2019 almeno 50 giornate di effettivo lavoro agricolo e purché non siano titolari di trattamento pensionistico diretto.

***Indennità lavoratori dello spettacolo (Art. 38 del D.L. 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27)***

L'indennità spetta ai lavoratori iscritti al Fondo pensioni Lavoratori dello spettacolo (FPLS), non titolari di trattamento pensionistico diretto, con almeno 30 contributi giornalieri versati nell'anno 2019 al Fondo, da cui deriva nell'anno 2019 un reddito non superiore a 50.000 euro. I lavoratori non devono essere titolari di rapporto di lavoro dipendente alla data del 17 marzo 2020 (data di entrata in vigore del D.L. 18/2020). La Circolare dell'INPS n. 49 del 30 marzo 2020 ha chiarito che per detti lavoratori, l'indennità è compatibile e cumulabile con l'indennità di disoccupazione NASpl.

Tanto chiarito, la Circolare INPS n. 49/2020 dedica un paragrafo specifico alle incumulabilità e incompatibilità tra le indennità disposte dal D.L. 18/2020 e le altre prestazioni professionali, ***precisando che dette indennità non sono cumulabili e non possono essere riconosciute ai percettori di Reddito di cittadinanza e che sono incompatibili con le pensioni dirette a carico dell'Ago e delle forme esclusive, sostitutive ed esonerative della stessa, nonché con l'Ape sociale e l'assegno ordinario di invalidità.*** Di converso, l'indennità è

compatibile con l'indennità Dis-Coll per i liberi professionisti e co.co.co. e con la Naspi per gli stagionali del turismo e degli stabilimenti balneari. Tutte le indennità sono compatibili e cumulabili, invece, con le erogazioni monetarie derivanti da borse lavoro, stage e tirocini professionali, nonché i premi o sussidi per fini di studio o di addestramento professionale, con i premi ed i compensi conseguiti per lo svolgimento di attività sportiva dilettantistica, nonché con le prestazioni di lavoro occasionale – di cui all'art. 54 *bis* del decreto-legge n. 50 del 2017, convertito con modificazioni dalla Legge n. 96 del 2017 – nei limiti di compensi d'importo non superiore a 5.000 euro per anno civile. Si evidenzia, inoltre, che il decreto Rilancio, con l'art. 75 ha aggiunto all'art. 31 del Decreto cura Italia, convertito con modificazioni dalla L. 27/2020, il comma 1-*bis*, disponendo che << (...) 1-*bis* Le indennità di cui agli articoli 27, 28, 29, 30, 38 e 44 sono cumulabili con l'assegno ordinario di invalidità di cui alla legge 12 giugno 1984, n. 222.>>. Il nuovo comma, con decorrenza dal 19.05.2020, dunque, ha chiarito che l'indennità Covid-19 è cumulabile con l'assegno ordinario di invalidità, mentre rimane confermata l'incumulabilità con la pensione di invalidità.

Ciò posto, si osserva che è competenza dell'INPS il monitoraggio del rispetto del limite di spesa i cui risultati devono essere comunicati al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e al Ministero dell'Economia e delle Finanze.

***Un ampliamento delle categorie dei soggetti beneficiari per il mese di marzo 2020 è stato disposto dal*** Decreto interministeriale n. 10 del 30 aprile 2020, del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze (repertorio n. 10 del 4 maggio 2020). Il citato decreto interministeriale prevede il riconoscimento di una indenni-

tà, non soggetta a imposizione fiscale, pari a 600 euro per il mese di marzo 2020, a favore di ulteriori quattro categorie di lavoratori danneggiati dal virus COVID-19 e non coperti da altri interventi.

L'indennità, erogata dall'INPS, previa domanda, spetta:

- ✓ **ai lavoratori stagionali dipendenti non impiegati nel settore turistico o termale**, che hanno cessato involontariamente il rapporto di lavoro tra il 1° gennaio 2019 e il 31 gennaio 2020 e che hanno lavorato per almeno 30 giorni in tale arco di tempo;
- ✓ **ai lavoratori intermittenti** che hanno lavorato almeno 30 giorni tra il 1° gennaio 2019 e il 31 gennaio 2020 (sono compresi sia i contratti a tempo determinato che indeterminato, con o senza indennità di disponibilità);
- ✓ **ai venditori a domicilio con partita Iva**, (articolo 19 del Dlgs 114/1998) il cui reddito 2019 derivante da questa attività sia stato superiore a 5mila euro e iscritti alla gestione separata Inps in via esclusiva al 23 febbraio 2020;
- ✓ **ai lavoratori autonomi senza partita Iva e iscritti in via esclusiva alla gestione separata INPS al 23 febbraio 2020** che, tra il 1° gennaio 2019 e il 23 febbraio 2020 abbiano avuto contratti di collaborazione autonoma occasionale (articolo 2222 del Codice civile) con accredito di almeno un contributo previdenziale mensile, ma senza contratto al 23 febbraio scorso.

## **2.2. Fondo per il reddito di ultima istanza (art. 44 decreto Cura Italia)**

Tra i soggetti beneficiari delle indennità esaminate al paragrafo 2.1., non sono

contemplati i lavoratori autonomi e i liberi professionisti iscritti alle Casse private di previdenza obbligatoria. Difatti, tali soggetti rientrano nelle disposizioni dell'art. 44 del D.L. 18/2020, che istituisce il **"Fondo per il reddito di ultima istanza"**, destinato all'erogazione di un'indennità a sostegno dei lavoratori autonomi e professionisti che, in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, hanno cessato, ridotto o sospeso la loro attività o il loro rapporto di lavoro.

In particolare, l'art. 44 cit. disciplina l'erogazione e le condizioni di accesso all'indennità, riconosciuta nella misura di 600 euro per il mese di marzo, in favore dei lavoratori autonomi e liberi professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria, che sono esclusi quindi dal *bonus* con pagamento dall'INPS. Trattandosi di una platea non definita e potenzialmente molto ampia, l'articolo 44 cit. ha rinviato a uno o più decreti del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, il compito di definire i criteri di priorità e le modalità di attribuzione delle indennità nonché la quota del limite di spesa da destinare al sostegno del reddito dei professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria.

Tali chiarimenti sono intervenuti con il Decreto interministeriale del 28 marzo 2020 – del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze – che ha definito i requisiti economici di accesso all'indennità di marzo. In particolare, i beneficiari del reddito di ultima istanza sono stati individuati dal decreto nei professionisti iscritti a un Albo professionale (architetti, commercialisti, ingegneri, consulenti del lavoro, geometri ecc.) e lavoratori autonomi non iscritti all'INPS ma alle rispettive casse private di previdenza obbligatoria

quali, ad esempio, Cassa forense; Enpap (ente di previdenza degli psicologi); Inarcassa (ingegneri e architetti); Cassa dottori commercialisti, Enpam (medici); Inpgi2 (giornalisti); Enpav (veterinari), Enpacl (consulenti del lavoro); Cassa ragionieri; Cassa geometri, Epap (attuari, chimici, fisici, geologi, dottori agronomi e dottori forestali); Eppi (periti industriali); Enpab-(biologi); Enpaia (agricoli); Enpapi (infermieri), Cassa notariato. In altri termini, si tratta di un'indennità per le professioni ordinistiche con cassa, riconosciuta soltanto a coloro che non risultano iscritti ad altre forme di trattamento pensionistico.

Più nel dettaglio, l'indennizzo è riconosciuto:

- ✓ ai lavoratori che abbiano percepito, nell'anno di imposta 2018, un **reddito complessivo non superiore a 35mila euro**;
- ✓ ai lavoratori che, sempre nell'anno di imposta 2018, abbiano percepito un **reddito complessivo compreso tra 35mila e 50mila euro e abbiano cessato, ridotto o sospeso la loro attività autonoma o libero-professionale di almeno il 33% nel primo trimestre 2020, rispetto allo stesso reddito del primo trimestre 2019, sempre a causa del Coronavirus.**

L'art. 34 del decreto Liquidità (D.L. 8 aprile 2020, n. 23) ha, altresì, introdotto l'ulteriore requisito essenziale dell'iscrizione alle rispettive casse privatizzate «*in via esclusiva*» da parte dei professionisti. Il citato articolo, in vigore dal 9 aprile 2020 al 18 maggio 2020, è stato però abrogato dall'art. 78, comma 3, del decreto Rilancio, con decorrenza dal 19 maggio 2020.

Orbene, in relazione al suddetto punto b), il decreto interministeriale ha chiarito che la cessazione dell'attività presuppone la

chiusura della partita iva nel periodo compreso tra il 23 febbraio 2020 ed il 31 marzo 2020 e che la riduzione o sospensione dell'attività consiste in una comprovata riduzione di almeno il 33 % del reddito del primo trimestre 2020, rispetto al reddito del primo trimestre 2019. A tal fine il reddito è individuato secondo il principio di cassa come differenza tra i ricavi e i compensi percepiti e le spese sostenute nell'esercizio dell'attività.

Peraltro, come chiarito dalle Faq pubblicate il 21 aprile 2020 sul sito del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, l'indennità è riconosciuta anche in favore di quei lavoratori autonomi e professionisti iscritti agli enti previdenziali di appartenenza durante l'anno 2019 o nei primi mesi del 2020. A riguardo, chiarisce il Ministero, che «*il parametro reddituale in base al quale verificare la sussistenza del diritto alla richiamata indennità è rappresentato, dunque, dal "reddito complessivo" percepito per l'anno di imposta 2018; tale reddito può non coincidere, pertanto, con il solo reddito derivante dall'esercizio della professione.>>*. Conseguentemente, l'indennità può essere riconosciuta anche in favore di quei lavoratori autonomi e professionisti che, in quanto iscritti agli enti previdenziali di appartenenza durante l'anno 2019 o nei primi mesi del 2020, non possano vantare per l'anno di imposta 2018 un reddito derivante dall'esercizio della professione, ciò a condizione che gli stessi abbiano percepito, in quello stesso anno, un reddito complessivo non superiore a 35.000 euro, ovvero compreso tra i 35.000 e i 50.000 euro (in presenza, chiaramente, degli altri requisiti prescritti dalla legge).

In tutti i casi, al momento della domanda del *bonus* il richiedente non deve essere pensionato e non deve avere un contratto subordinato a tempo indeterminato (ec-

cetto quello per il lavoro intermittente).

Tanto chiarito, si precisa che l'indennità, così come previsto per le altre misure economiche in favore dei lavoratori, non è cumulabile con i benefici di cui agli articoli 19, 20, 21, 22, 27, 28, 29, 30, 38 e 96 né con il reddito di cittadinanza di cui al D.L. 28 gennaio 2019, n. 4, convertito con modificazioni, dalla Legge 28 marzo 2019, n. 26. Inoltre, il decreto Rilancio, con l'art. 75, ha aggiunto il comma 1-*bis* all'art. 31 del decreto Cura Italia, convertito con modificazioni dalla L. 27/2020, disponendo che << (...) 1-*bis* Le indennità di cui agli articoli 27, 28, 29, 30, 38 e 44 sono cumulabili con l'assegno ordinario di invalidità di cui alla legge 12 giugno 1984, n. 222.>>. Il nuovo comma, con decorrenza dal 19.05.2020, dunque, ha chiarito che l'indennità Covid-19 in questione è cumulabile con l'assegno.

Infine, si evidenzia che gli enti di previdenza interessati procedono alla verifica dei requisiti, alla erogazione della indennità in ragione dell'ordine cronologico delle domande presentate e accolte, e trasmettono all'Inps l'elenco dei soggetti ai quali è stata corrisposta l'indennità in commento, per un controllo sulla duplicazione delle indennità erogate al singolo soggetto.

### **2.3. Indennità ai lavoratori sportivi (art. 96 decreto Cura Italia)**

Il decreto Cura Italia, tra le misure volte al sostegno del reddito dei lavoratori, ha previsto all'art. 96 un'indennità in favore dei lavoratori sportivi. Il *bonus* di 600 euro per il mese di marzo 2020 è erogato da Sport e Salute S.p.A., in favore dei lavoratori titolari di un rapporto di collaborazione presso federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, società e associazioni sportive dilettantistiche, di cui all'art. 67, comma 1, lettera m), del D.P.R. n. 917/1986, già in essere alla data del 23

febbraio 2020.

In particolare, è necessario che le Società e Associazioni Sportive Dilettantistiche siano iscritte, alla data di entrata in vigore del D.L. "Cura Italia" nel Registro delle Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche tenuto dal CONI e che gli Organismi Sportivi siano riconosciuti, ai fini sportivi, dal CONI.

Il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 6 aprile 2020, emanato di concerto con il Ministro per le Politiche giovanili e lo Sport, ha definito le modalità e i termini di presentazione delle domande a Sport e Salute ed ha previsto che l'erogazione dell'indennità deve avvenire entro trenta giorni dalla ricezione della domanda, esclusivamente tramite bonifico bancario sul codice IBAN indicato nell'istanza.

L'indennità ai lavoratori sportivi non è cumulabile con le prestazioni e le indennità di cui agli articoli 19, 20, 21, 22, 27, 28, 29, 30, 38 e 44 del D.L. 18 del 2020, e non è, altresì, riconosciuta a coloro che, nel mese di marzo 2020, hanno percepito il reddito di cittadinanza ai sensi del decreto-legge 28 gennaio 2019, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 marzo 2019, n. 26.

### **3. Le indennità del Decreto Rilancio (D.L. 34/2020)**

Il Decreto-legge n. 34 del 19 maggio 2020 (c.d. Decreto Rilancio) - pubblicato in GU Serie Generale n.128 del 19-05-2020 e recante "*Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19*"- rafforza e proroga molti interventi già previsti dai decreti "Cura Italia" e "Liquidità", adottando una serie di misure straordinarie e urgenti in materia sanitaria, di sostegno

alle imprese, al lavoro e all'economia, in materia di politiche sociali nonché misure finanziarie, fiscali e di sostegno a diversi settori in connessione all'emergenza epidemiologica da Covid-19.

Tra le principali misure di sostegno ai lavoratori, il Decreto Rilancio ha disposto l'introduzione, la riconferma o la modifica di diversi tipi di indennità di sostegno al reddito.

Come gli artt. 27, 28, 29, 30, 38, 44 e 96 del decreto Cura Italia, così anche gli artt. 25, 78, 84, 85 e 98 del Decreto Rilancio prevedono una serie di misure a sostegno dell'economia italiana e dei lavoratori danneggiata dall'emergenza COVID-19.

In particolare, dette indennità per i mesi di aprile e maggio sono previste:

- ✓ **dall'art. 84, per lavoratori iscritti ad INPS;**
- ✓ **dall'art. 78, per i professionisti e lavoratori autonomi iscritti alle Casse private di previdenza obbligatoria;**
- ✓ **dall'art. 85 per i lavoratori domestici;**
- ✓ **dall'art. 98 per i lavoratori sportivi;**
- ✓ **dall'art. 25, per soggetti esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita IVA (trattasi di contributo a fondo perduto).**

Si precisa fin da subito che l'art. 86 del decreto Rilancio, rubricato "*Divieto di cumulo tra indennità*" **dispone che le indennità di cui agli articoli 84, 85, 78 e 98 dello stesso decreto non sono tra loro cumulabili e non sono cumulabili con l'indennità di cui all'articolo 44 del Decreto Cura Italia** (D.L 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27). **Tuttavia, il citato articolo precisa che dette**

**indennità sono cumulabili con l'assegno ordinario di invalidità** di cui alla legge 12 giugno 1984, n. 222. Ne discende, dunque, che le indennità Covid-19 sono cumulabili con l'assegno ordinario di invalidità, mentre rimane confermata l'incumulabilità con la pensione di invalidità.

### **3.1. Indennità per gli iscritti al fondo gestione Inps (art. 84 decreto Rilancio)**

L'art. 84 del decreto Rilancio ha riconfermato il *bonus* per i mesi di aprile e maggio erogati dall'INPS, per quei soggetti già beneficiari per il mese di marzo dell'indennità di cui agli artt. 27, 28, 29, 30 e 38 del D.L. 18/2020, convertito con modificazione dalla legge 24 aprile 2020, n. 27.

Sono, tuttavia, state previste delle specificazioni e limitazioni a seconda del mese di erogazione:

1. in riferimento al **me<sup>se</sup> di aprile**, è stata prevista un'automatica erogazione dell'indennità di 600 euro per tutti i soggetti già beneficiari nel mese di marzo (in base alle condizioni di cui al paragrafo 2.1 del presente articolo). In riferimento ai soggetti già beneficiari per il mese di marzo dell'indennità di cui all'art. 30 D.L. 18/2020, convertito con modificazione dalla legge 24 aprile 2020, n. 27 (Indennità lavoratori agricoli), si evidenzia che l'art. 84, co. 7, del decreto Rilancio ha limitato l'erogazione dell'indennità a beneficio di detti lavoratori solo per il mese di aprile (con esclusione dunque del mese maggio) e per il minore importo di 500 euro (a fronte dei 600 euro erogati per il mese di marzo).

2. in riferimento al **me<sup>se</sup> di maggio**, l'indennità diviene più cospicua ma a condizioni più stringenti. A riguardo si osserva che:

- ✓ per i liberi professionisti iscritti alla

gestione separata INPS (non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie), l'indennità per il mese di maggio aumenta a 1.000 euro per chi abbia subito una comprovata riduzione di almeno il 33% del reddito del secondo bimestre 2020 rispetto a quello del secondo bimestre 2019 (cfr. art. 84, co. 2, D.L. 34/2020):

- ✓ per i lavoratori titolari di rapporti di co.co.co. iscritti alla gestione separata INPS che abbiano cessato il rapporto di lavoro al 19 maggio 2020 (non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie) è riconosciuta una indennità per il mese di maggio 2020 pari a 1.000 euro (cfr. art. 84, co. 3, D.L. 34/2020);
- ✓ sono, invece, esclusi dall'indennità per il mese di maggio i lavoratori autonomi iscritti alle gestioni speciali dell'Assicurazione generale obbligatoria (AGO) di cui all'art. 28 del decreto Cura Italia, individuati quale categoria beneficiaria dell'indennità per il mese di marzo e aprile, ma non anche per l'indennità di maggio (cfr. art. 84, co. 4, D.L. 34/2020 che dispone la riconferma dell'indennità pari a 600 euro solo per il mese di aprile 2020);
- ✓ per i lavoratori stagionali dei settori del turismo e degli stabilimenti termali che hanno cessato involontariamente il rapporto di lavoro nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 17 marzo 2020 (non titolari di pensione, né di rapporto di lavoro dipendente, né di NASPI, alla data del 19 maggio 2020) l'indennità per il mese di maggio aumenta a 1.000 euro. La medesima indennità è riconosciuta ai lavoratori in somministrazione, impiegati presso imprese utilizzatrici

operanti nel settore del turismo e degli stabilimenti termali, che abbiano cessato involontariamente il rapporto di lavoro nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 17 marzo 2020, non titolari di pensione, né di rapporto di lavoro dipendente, né di NASPI, alla data di entrata in vigore della presente disposizione (cfr. art. 84, co. 6, D.L. 34/2020);

- ✓ per i lavoratori dello spettacolo (che non siano titolari di rapporto di lavoro dipendente o titolari di pensione al 19 maggio 2020) permangono i requisiti richiesti dall'art. 38 Decreto Cura Italia e dunque che si tratti di lavoratori iscritti al FSPL con almeno 30 contributi giornalieri versati nell'anno 2019 cui deriva un reddito non superiore ai 50.000 euro. Non viene modificato l'importo dell'indennità che rimane a 600 euro anche per il mese di maggio. Viene tuttavia ampliata la categoria di soggetti beneficiari dell'indennità, rientrandovi altresì i lavoratori iscritti al FPLS con almeno 7 contributi giornalieri versati nel 2019, cui deriva un reddito non superiore ai 35.000 euro (cfr. art. 84, co. 10 e 11, D.L. 34/2020).

L'art. 84 ha esteso, altresì, l'erogazione dell'indennità di 600 euro per ciascun mese di aprile e maggio a nuove categorie di lavoratori non previste dal decreto Cura Italia ma che, comunque, erano state già individuate dal decreto interministeriale n. 10 del 30 aprile 2020, del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, che aveva disposto per detti lavoratori l'erogazione dell'indennità di 600 euro per il mese di marzo (v. paragrafo 2.1. del presente articolo). Si tratta di categorie di lavoratori dipendenti e autonomi, che in conseguenza dell'emergenza epi-

demiologica da COVID-19 hanno cessato, ridotto o sospeso la loro attività o il loro rapporto di lavoro, sempre che non siano titolari di altro contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, diverso dal contratto intermittente e non siano titolari di pensione. Si tratta di:

- ✓ lavoratori dipendenti stagionali non impiegati nel settore turistico o termale, che hanno cessato involontariamente il rapporto di lavoro tra il 1° gennaio 2019 e il 31 gennaio 2020 e che hanno lavorato per almeno 30 giorni in tale arco di tempo;
- ✓ lavoratori intermittenti che hanno lavorato almeno 30 giorni tra il 1° gennaio 2019 e il 31 gennaio 2020 (sono compresi sia i contratti a tempo determinato che indeterminato, con o senza indennità di disponibilità);
- ✓ lavoratori autonomi, privi di partita Iva, iscritti in via esclusiva alla gestione separata Inps alla data del 23 febbraio 2020 che, tra il 1° gennaio 2019 e il 23 febbraio 2020 abbiano avuto contratti di collaborazione autonoma occasionale (articolo 2222 del Codice civile) con accredito di almeno un contributo previdenziale mensile, ma senza contratto in essere alla data 23 febbraio.
- ✓ venditori a domicilio, con partita Iva (articolo 19 del Dlgs 114/1998), iscritti alla gestione separata Inps in via esclusiva al 23 febbraio 2020, il cui reddito 2019 derivante da questa attività sia stato superiore a 5.000 euro.

È competenza dell'INPS il monitoraggio del rispetto del limite di spesa i cui risultati devono essere comunicati al Ministero del lavoro e delle politiche sociali e al Ministero dell'economia e delle finanze.

Qualora dal predetto monitoraggio emerga il verificarsi di scostamenti, anche in via prospettica, rispetto al predetto limite di spesa, non saranno adottati altri provvedimenti concessori.

Infine si evidenzia che l'art. 86 del decreto Rilancio ha previsto un divieto di cumulo tra le varie indennità di cui agli articoli 84, 85, 78 e 98 del medesimo decreto Rilancio e l'indennità di cui all'art. 44 del decreto Cura Italia (D.L. 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27). Dette indennità sono invece cumulabili con l'assegno ordinario di invalidità, mentre rimane confermata l'incumulabilità con la pensione di invalidità.

### **3.2. Fondo per il reddito di ultima istanza (art. 44 decreto Cura Italia - convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27 - e art. 78 Decreto Rilancio)**

Il decreto Rilancio 2020, con l'art. 78 ha modificato l'articolo 44 del Decreto Cura Italia recante l'istituzione del Fondo per il reddito di ultima istanza a favore dei lavoratori danneggiati dal virus COVID-19. Si tratta dell'indennità per liberi professionisti e lavoratori autonomi iscritti alle casse private di previdenza obbligatoria. Il citato articolo ha riconfermato l'indennità di 600 euro per i mesi di aprile e maggio erogati dalle casse private di previdenza obbligatoria. Tuttavia, l'articolo in commento definisce nuove condizioni di accesso per il riconoscimento dell'indennità. In particolare, l'art. 78 del decreto Rilancio:

- ✓ al comma 3 abroga l'articolo 34 del D.L. 23/2020 (decreto Liquidità) in base al quale l'indennità poteva essere corrisposta solo ai non pensionati e agli iscritti in via esclusiva a una Cassa (rispetto al *bonus* di marzo, dunque, è stata eliminata l'obbligatorietà dell'iscrizione esclusiva alla sola Cassa di previdenza alla quale si

fa domanda);

- ✓ ma al comma 2 mantiene l'incompatibilità con la pensione (eccetto i trattamenti di invalidità) e introduce l'incompatibilità relativa ai contratti di lavoro subordinato a tempo indeterminato. Ne discende che, ai fini del riconoscimento dell'indennità, i soggetti titolari della prestazione, alla data di presentazione della domanda, non devono essere in alcuna delle seguenti condizioni:

- titolari di contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato;
- titolari di pensione.

Alla luce di tali considerazioni e a titolo esemplificativo, dunque, l'indennità spetterà ai professionisti che svolgono attività di insegnamento saltuaria, mentre resteranno esclusi i percettori di una pensione di reversibilità di vecchiaia o anzianità.

Le modalità di attribuzione dell'indennità, le condizioni di accesso e le modalità di presentazione della domanda e dei criteri per la graduatoria devono essere definiti da uno o più decreti del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze. A tal proposito, si evidenzia che le Casse di previdenza private hanno precisato che l'erogazione del *bonus* relativo ai mesi di aprile e maggio 2020 per i professionisti iscritti alle Casse di riferimento sarà subordinata all'emanazione di detto decreto attuativo (decreto interministeriale) che assegni il finanziamento alle suddette casse di previdenza private.

Infine, l'art. 86 del decreto Rilancio, rubricato "Divieto di cumulo tra indennità" ha stabilito un divieto di cumulo tra le varie indennità di cui agli articoli 84, 85, 78 e 98 del medesimo decreto Rilancio e l'indennità di cui all'art. 44 del decreto Cura Italia (D.L 18/2020, convertito con modificazioni

dalla legge 24 aprile 2020, n. 27). Dette indennità sono invece cumulabili con l'assegno ordinario di invalidità.

### **3.3. Indennità per i lavoratori domestici (Art. 85 decreto Rilancio)**

Il decreto Rilancio all'art. 85 ha introdotto un'indennità per i mesi di aprile e maggio, pari a 500 euro per ciascun mese, in favore dei lavoratori domestici (colf, badanti, assistenti familiari o babysitter, governanti etc.) che alla data del 23 febbraio 2020 abbiano in essere uno o più contratti di lavoro per una durata complessiva superiore a 10 ore settimanali. L'indennità è erogata dall'INPS in un'unica soluzione e a condizione che i lavoratori domestici non siano conviventi col datore di lavoro.

L'indennità non spetta:

- ✓ a chi abbia già usufruito delle indennità di cui agli art. 27, 28, 29, 30 e 38 decreto Cura Italia, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27;
- ✓ a chi abbia usufruito di una delle indennità previste dall'art. 44 (Fondo per il reddito di ultima istanza) decreto Cura Italia, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27;
- ✓ a chi abbia usufruito all'indennità di cui all'art. 84 del decreto Rilancio (che dispone nuove indennità per lavoratori danneggiati dall'emergenza epidemiologica COVID – 19);
- ✓ ai percettori del Reddito di Emergenza "Rem" di cui all'art. 82 del Decreto Rilancio, nel caso in cui l'ammontare del beneficio in godimento risulti pari o superiore all'indennità in questione da erogare;
- ✓ ai percettori del reddito di cittadinanza

za nel caso in cui l'ammontare del beneficio in godimento risulti pari o superiore all'indennità in questione da erogare. Se il lavoratore appartiene ad un nucleo familiare già percettore di reddito di cittadinanza, il cui ammontare del beneficio in godimento risulti inferiore rispetto all'indennità, invece del versamento dell'indennità si procederà ad integrare il beneficio del reddito di cittadinanza fino all'ammontare della stessa indennità dovuta in ciascuna mensilità.

Infine, l'art. 86 del decreto Rilancio, rubricato "Divieto di cumulo tra indennità" ha stabilito un divieto di cumulo tra le varie indennità di cui agli articoli 84, 85, 78 e 98 del medesimo decreto Rilancio e l'indennità di cui all'art. 44 del Decreto Cura Italia (D.L 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27), precisando che dette indennità sono invece cumulabili con l'assegno ordinario di invalidità.

### **3.4. Indennità per i lavoratori sportivi (art. 98 Decreto Rilancio)**

Il decreto Rilancio all'art. 98, rubricato "Disposizioni in materia di lavoratori sportivi", ha previsto un'indennità pari a 600 euro per ciascun mese di aprile e maggio 2020, erogato dalla società Sport e Salute S.p.A. in favore di collaboratori di comitati, federazioni, società, associazioni e enti del settore sportivo.

La norma precisa che l'indennità dei mesi di aprile e maggio viene automaticamente erogata, senza necessità di ulteriore domanda, ai soggetti già beneficiari per il mese di marzo dell'indennità, ai sensi dell'art. 96 del D.L. 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27.

Le modalità di erogazione dell'indennità, ivi compresi le forme di monitoraggio del-

la spesa e del controllo, devono essere indicate attraverso un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con l'Autorità delegata in materia di sport, da adottare entro 7 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto (19 maggio 2020).

L'indennità non concorre alla formazione del reddito e non è cumulabile con altro reddito da lavoro e del reddito di cittadinanza. Inoltre, l'art. 86 del decreto Rilancio, rubricato "Divieto di cumulo tra indennità" ha stabilito un divieto di cumulo tra le varie indennità di cui agli articoli 84, 85, 78 e 98 del medesimo decreto Rilancio e l'indennità di cui all'art. 44 del Decreto Cura Italia (D.L 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27). Dette indennità, tra cui quella prevista per i lavoratori sportivi, sono invece cumulabili con l'assegno ordinario di invalidità.

### **3.5 contributo a fondo perduto (art. 25 Decreto Rilancio)**

Il decreto Rilancio all'art. 25 ha introdotto un contributo a fondo perduto, erogato dall'Agenzia delle Entrate, in favore degli esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo e di reddito agrario, con partita IVA, con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso e a condizione che l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 sia inferiore ai due terzi dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019.

Al fine di determinare correttamente i predetti importi, si fa riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione di beni o di prestazione dei servizi; tuttavia, anche in assenza di tale requisito, il contributo è comunque riconosciuto ai soggetti con inizio attività dal 1° gennaio

2019.

Il contributo si calcola applicando una percentuale alla differenza tra l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 e l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019 come segue:

- ✓ 20% per i soggetti con ricavi o compensi 2019 non superiori a 400.000 euro;
- ✓ 15% per i soggetti con ricavi o compensi 2019 superiori a 400.000euro e fino a un 1 milione di euro;
- ✓ 10% per i soggetti con ricavi o compensi 2019 superiori a un 1 milione di euro e fino a 5 milioni di euro.

L'ammontare del contributo a fondo perduto è, comunque, riconosciuto per un importo non inferiore a 1.000 euro per le persone fisiche e a 2.000 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

Il contributo a fondo perduto **non spetta**:

- ✓ ai soggetti la cui attività risulti cessata alla data di presentazione dell'istanza;
- ✓ agli enti pubblici di cui all'articolo 74 del TUIR;
- ✓ agli intermediari finanziari e società di partecipazione (soggetti di cui all'articolo 162-*bis* del TUIR);
- ✓ ai contribuenti che hanno diritto alla percezione delle indennità previste dagli articoli 27 e 38 del D.L. 18/2020 (decreto Cura Italia, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27)
- ✓ ai lavoratori dipendenti e ai professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria di cui ai D.Lgs. 509/1944 e 103/1966.

Non può non notarsi che per effetto di un

complicato intreccio di norme, risultano espressamente esclusi non solo i professionisti iscritti a una Cassa di previdenza privata, ma anche i lavoratori autonomi che hanno già diritto alle indennità (cd. "Bonus 600 euro") di cui agli articoli 27 e 38 del D.L. 18/2020 (convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27). Risultano, quindi, quasi del tutto esclusi i lavoratori autonomi, con la sola eccezione di quelli iscritti alle gestioni speciali dell'Ago (artigiani e commercianti) di cui all'art. 28 del Decreto Cura Italia, non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, con una evidente e penalizzante esclusione per la restante platea di lavoratori autonomi e tutti i professionisti

Tanto chiarito, al fine di ottenere il contributo a fondo perduto, i soggetti interessati devono presentare, esclusivamente in via telematica, un'istanza all'Agenzia delle Entrate con l'indicazione della sussistenza dei requisiti definiti dall'art. 25 cit.. Tale istanza deve essere inviata entro 60 giorni dalla data di avvio della procedura telematica per la presentazione della stessa, come sarà definita con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate che provvederà anche a chiarire ogni altro elemento necessario all'attuazione delle disposizioni dell'articolo 25 in commento. L'istanza deve contenere l'autocertificazione di regolarità antimafia da sottoporre alla verifica di cui all'articolo 85 del D.lgs n. 159/2011 e qualora dai riscontri dovesse emergere la sussistenza di cause ostative, colui che ha rilasciato l'autocertificazione di regolarità antimafia sarà punito con la reclusione da due a sei anni e, in caso di avvenuta erogazione del contributo, si applicherà l'art. 322-*ter* del codice penale (confisca).

L'articolo 25, comma 12, del D.L. 34/2020 precisa che, qualora l'Agenzia delle Entrate verifichi che il contributo sia in tutto o in parte non spettante, anche a seguito del mancato superamento della verifica anti-

mafia, la stessa recupererà il contributo ottenuto con applicazione delle sanzioni dal 100% al 200% (previste dall'articolo 13, comma 5, del Dlgs 471/1997), a cui si aggiungeranno gli interessi. Sono, altresì, applicabili i rilievi penali ai sensi dell'articolo 27, co. 16, del DL n.185/2008 e dell'art. 28 del DL n. 78/2010 nonché, nei casi di percezione del contributo in tutto o in parte non spettante, si applicherà l'articolo 316-ter del codice penale, rubricato *"Indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato"*.

Il contributo non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui

redditi, non rileva altresì ai fini del rapporto di deducibilità (di cui agli artt. 61 e 109, co. 5, del TUIR) e non concorre alla formazione del valore della produzione netta ai fini IRAP.

#### **4. Tabelle di riepilogo delle indennità in favore dei lavoratori**

Per meri fini esemplificativi si schematizzano di seguito le indennità corrisposte e previste dal decreto Cura Italia e dal decreto Rilancio per i mesi di marzo, aprile e maggio.

**MISURE DI SOSTEGNO AI LAVORATORI****MARZO 2020****INDENNITÀ PER GLI ISCRITTI AL FONDO GESTIONE INPS****Ente che eroga indennità: INPS)**

**Indennità liberi professionisti e collaboratori coordinati e continuativi iscritti alla gestione separata Inps (Art.27 del D.L. 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27)**

L'indennità pari a 600 euro spetta:

- ai liberi professionisti, titolari di partita IVA attiva alla data del 23 febbraio 2020, compresi i partecipanti agli studi associati o società semplici con attività di lavoro autonomo di cui all'articolo 53, comma 1, del TUIR, iscritti alla Gestione separata Inps. Tali lavoratori non devono essere titolari di pensione e non devono essere iscritti, alla data di presentazione della domanda, ad altre forme previdenziali obbligatorie;
- ai lavoratori titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa con rapporto attivo alla data del 23 febbraio 2020, iscritti in via esclusiva alla Gestione separata Inps con il versamento dell'aliquota contributiva in misura pari, per l'anno 2020, al 34,23%, non titolari di trattamento pensionistico diretto.

**Indennità lavoratori autonomi iscritti alle gestioni speciali dell'Assicurazione generale obbligatoria (Art. 28 del D.L. 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27)**

L'indennità di 600 euro spetta agli artigiani, ai commercianti, ai coltivatori diretti e agli imprenditori agricoli che sono iscritti in apposite sezioni (gestioni speciali), dotate di autonomia finanziaria e di separata contabilità. Tra i beneficiari sono compresi anche i soggetti obbligatoriamente iscritti alla gestione autonomi commercianti oltre che alla previdenza integrativa obbligatoria presso l'Enasarco (Ente nazionale di assistenza per gli agenti e i rappresentanti di commercio) e i soci di società di persone o di capitali obbligati a iscriversi alle gestioni speciali dell'Ago.

**Indennità lavoratori stagionali dei settori del turismo e degli stabilimenti termali (Art. 29 del D.L. 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27)**

L'indennità di 600 euro spetta ai lavoratori dipendenti con qualifica di stagionali dei settori produttivi del turismo e degli stabilimenti termali che hanno cessato il loro ultimo rapporto di lavoro nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 17 marzo 2020 (data di entrata in vigore del D.L. 18/2020), che non siano titolari di trattamento pensionistico diretto e che alla data del 17 marzo 2020 non abbiano in essere alcun rapporto di lavoro dipendente.

**Indennità lavoratori agricoli (Art. 30 del D.L. 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27)**

L'indennità di 600 euro spetta agli operai agricoli a tempo determinato e alle figure equiparate di cui all'articolo 8 della legge 12 marzo 1968, n. 334 (piccoli coloni e compartecipanti familiari). L'indennità può essere riconosciuta purché i lavoratori abbiano svolto nell'anno 2019 almeno 50 giornate di effettivo lavoro agricolo e purché non siano titolari di trattamento pensionistico diretto.

**Indennità lavoratori dello spettacolo (Art. 38 del D.L. 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27)**

L'indennità di 600 euro spetta ai lavoratori iscritti al Fondo pensioni Lavoratori dello spettacolo (FPLS), non titolari di trattamento pensionistico diretto, con almeno 30 contributi giornalieri versati nell'anno 2019 al Fondo, da cui deriva nell'anno 2019 un reddito non superiore a 50.000 euro.

**MISURE DI SOSTEGNO AI LAVORATORI****MARZO 2020****INDENNITÀ PER GLI ISCRITTI AL FONDO GESTIONE INPS****Ente che eroga indennità: INPS)****Indennità lavoratori dello spettacolo (Art. 38 del D.L. 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27)**

L'indennità di 600 euro spetta ai lavoratori iscritti al Fondo pensioni Lavoratori dello spettacolo (FPLS), non titolari di trattamento pensionistico diretto, con almeno 30 contributi giornalieri versati nell'anno 2019 al Fondo, da cui deriva nell'anno 2019 un reddito non superiore a 50.000 euro.

*In ultimo, il Decreto interministeriale n. 10 del 30 aprile 2020, del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze (repertorio n. 10 del 4 maggio 2020), per il mese di marzo ha individuato ulteriori quattro categorie di lavoratori danneggiati dal virus COVID-19, beneficiari dell'indennità di 600 euro:*

**stagionali dipendenti non impiegati nel settore turistico o termale**, che hanno cessato involontariamente il rapporto di lavoro tra il 1° gennaio 2019 e il 31 gennaio 2020 e che hanno lavorato per almeno 30 giorni in tale arco di tempo;

**intermittenti che hanno lavorato almeno 30 giorni tra il 1° gennaio 2019 e il 31 gennaio 2020** (poiché non viene precisato altro, sono compresi sia i contratti a tempo determinato che indeterminato, con o senza indennità di disponibilità);

**venditori a domicilio con partita Iva**, (articolo 19 del Dlgs 114/1998) il cui reddito 2019 derivante da questa attività sia stato superiore a 5.000 euro e iscritti alla gestione separata Inps in via esclusiva al 23 febbraio 2020;

**autonomi senza partita Iva e iscritti in via esclusiva alla gestione separata Inps al 23 febbraio 2020 che, tra il 1° gennaio 2019 e il 23 febbraio 2020 abbiano avuto contratti di collaborazione autonoma occasionale** (articolo 2222 del Codice civile) con accredito di almeno un contributo previdenziale mensile, ma senza contratto al 23 febbraio scorso.

*N.B. Il decreto Rilancio, con l'art. 75 ha aggiunto all'art. 31 del Decreto cura Italia, convertito con modificazioni dalla L. 27/2020, il comma 1-bis, disponendo che << (...) 1-bis Le indennità di cui agli articoli 27, 28, 29, 30, 38 e 44 sono cumulabili con l'assegno ordinario di invalidità di cui alla legge 12 giugno 1984, n. 222.>>. Il nuovo comma, con decorrenza dal 19.05.2020, dunque, ha chiarito che l'indennità Covid-19 è cumulabile con l'assegno ordinario di invalidità, mentre rimane confermata l'incumulabilità con la pensione di invalidità.*

## FONDO PER IL REDDITO DI ULTIMA ISTANZA

**(Indennità per liberi professionisti e lavoratori autonomi iscritti alle casse private di previdenza obbligatoria, art. 44 D.L. 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27)**

**Enti che erogano indennità: Casse di previdenza private**

L'indennizzo di 600 euro è riconosciuto:

- ai lavoratori che abbiano percepito, nell'anno di imposta 2018, un **reddito complessivo non superiore a 35mila euro**;
- ai lavoratori che, sempre nell'anno di imposta 2018, abbiano percepito un **reddito complessivo compreso tra 35mila e 50mila euro** e abbiano cessato, ridotto o sospeso la loro attività autonoma o libero-professionale di almeno il 33% nel primo trimestre 2020, rispetto allo stesso reddito del primo trimestre 2019, sempre a causa del Coronavirus.

\*\*\*

*N.B. L'art. 34 del Decreto Liquidità (D.L.23/2020) ha introdotto un requisito essenziale ai fini del riconoscimento dell'indennità di cui all'articolo 44 cit., prevedendo l'iscrizione alle rispettive casse privatizzate «in via esclusiva» da parte dei professionisti, Il citato articolo, in vigore dal 9 aprile 2020 al 18 maggio 2020, è stato abrogato dal dall'art. 78, comma 3, del Decreto Rilancio, con decorrenza dal 19 maggio 2020.*

\*\*\*

*N.B. 1 Il decreto Rilancio, con l'art. 75 ha aggiunto all'art. 31 del decreto Cura Italia, convertito con modificazioni dalla L. 27/2020, il comma 1-bis, disponendo che << (...) 1-bis Le indennità di cui agli articoli 27, 28, 29, 30, 38 e 44 sono cumulabili con l'assegno ordinario di invalidità di cui alla legge 12 giugno 1984, n. 222.>>. Il nuovo comma, con decorrenza dal 19 maggio 2020, dunque, ha chiarito che l'indennità Covid-19 è cumulabile con l'assegno ordinario di invalidità, mentre rimane confermata l'incumulabilità con la pensione di invalidità.*

## INDENNITÀ AI LAVORATORI SPORTIVI

**(art. 96 D.L. 18/2020, modificato dall'allegato alla legge di conversione, L. 24.04.2020, n. 27)**

**Ente che eroga indennità: Società Sport e Salute SpA (azienda pubblica italiana che si occupa dello sviluppo dello sport in Italia.)**

L'indennità di 600 euro per il mese di marzo 2020 è erogata in favore dei lavoratori titolari di un rapporto di collaborazione presso federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, società e associazioni sportive dilettantistiche, di cui all'art. 67, co. 1, lett m) del d.P.R. n. 917/1986, già in essere alla data del 23 febbraio 2020.

#### 4.2. Tabella delle indennità previste dal decreto Rilancio per il mese di aprile 2020

<b>MISURE DI SOSTEGNO AI LAVORATORI</b>
<b>APRILE 2020</b>
<b>INDENNITÀ PER GLI ISCRITTI AL FONDO GESTIONE INPS</b>
<b>Ente che eroga indennità: INPS</b>
<p><b>Indennità liberi professionisti e collaboratori coordinati e continuativi iscritti alla gestione separata Inps (art. 84, co. 1, D.L. 34/2020)</b></p> <p>L'indennità pari a 600 euro per il mese di aprile 2020 viene automaticamente erogata ai liberi professionisti e ai collaboratori coordinati continuativi (co.co.co) già beneficiari per il mese di marzo dell'indennità, ai sensi dell'art. 27 del DL 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27;</p> <p><b>Indennità lavoratori autonomi iscritti alle gestioni speciali dell'Assicurazione generale obbligatoria (art. 84, co. 4, D.L. 34/2020)</b></p> <p>L'indennità pari a 600 euro per il mese di aprile 2020 viene automaticamente erogata ai lavoratori autonomi iscritti alle gestioni speciali dell'Assicurazione generale obbligatoria (AGO) già beneficiari per il mese di marzo 2020 dell'indennità ai sensi dell'art. 28 del D.L. 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27;</p> <p><b>Indennità lavoratori stagionali dei settori del turismo e degli stabilimenti termali (art. 84, co. 5, D.L. 34/2020)</b></p> <p>L'indennità pari a 600 euro per il mese di aprile 2020 viene automaticamente erogata ai lavoratori stagionali del settore turismo e degli stabilimenti termali già beneficiari per il mese di marzo 2020 dell'indennità ai sensi dell'art. 29 del DL 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27. Inoltre, il decreto Rilancio, prevede che la medesima indennità sia riconosciuta per il mese di aprile 2020 anche ai lavoratori in somministrazione, impiegati presso imprese utilizzatrici operanti nei medesimi settori a determinate condizioni.</p> <p><b>Indennità lavoratori agricoli (art. 84, co. 7, D.L. 34/2020)</b></p> <p>L'indennità di 500 euro per il mese di aprile 2020 (a fronte di 600 euro per il mese di marzo 2020) viene erogata ai lavoratori del settore agricolo già beneficiari per il mese di marzo dell'indennità di 600 euro ai sensi dell'art. 30 del D.L. 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27.</p> <p><b>Indennità in favore di individuati lavoratori dipendenti e autonomi che hanno cessato, ridotto o sospeso la loro attività o il loro rapporto di lavoro (art. 84, co. 8 e 9, D.L. 34/2020)</b></p> <p>E' riconosciuta una indennità pari a 600 euro per il mese di aprile 2020 in favore di lavoratori dipendenti e autonomi che in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da COVID 19 abbiano cessato, ridotto o sospeso la loro attività o il loro rapporto di lavoro, individuati nei seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>lavoratori dipendenti stagionali appartenenti a settori diversi da quelli del turismo e degli stabilimenti termali (che hanno cessato involontariamente il rapporto di lavoro nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 31 gennaio 2020 e che abbiano svolto la prestazione lavorativa per almeno trenta giornate nel medesimo periodo);</li> <li>lavoratori intermittenti (che hanno lavorato almeno 30 giorni tra il 1° gennaio 2019 e il 31 gennaio 2020);</li> <li>lavoratori autonomi senza partita Iva e iscritti in via esclusiva alla gestione separata Inps al 23 febbraio 2020 che, tra il 1° gennaio 2019 e il 23 febbraio 2020 abbiano avuto contratti di collaborazione autonoma occasionale (articolo 2222 del Codice civile) con accredito di almeno un contributo previdenziale mensile, ma senza contratto al 23 febbraio scorso;</li> <li>venditori a domicilio con partita IVA attiva e iscritti alla Gestione separata, non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie (con reddito annuo 2019 superiore ad euro 5.000).</li> </ul>

**MISURE DI SOSTEGNO AI LAVORATORI****APRILE 2020****INDENNITÀ PER GLI ISCRITTI AL FONDO GESTIONE INPS****Ente che eroga indennità: INPS**

I soggetti beneficiari dell'indennità non devono essere titolari di altro contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, diverso dal contratto intermittente e non siano titolari di pensione.

**Indennità lavoratori dello spettacolo (art. 84, co. 10 e 11, D.L. 34/2020)**

E' riconosciuta una indennità pari a 600 euro per il mese di aprile 2020 a due tipologie di lavoratori iscritti al Fondo pensioni lavoratori dello Spettacolo (FPLS):

lavoratori iscritti al FPSL aventi i requisiti di cui all'art. 38 decreto Cura Italia (e cioè con almeno 30 contributi giornalieri versati nell'anno 2019 cui deriva un reddito non superiore ai 50.000 euro);

lavoratori iscritti al FPLS con almeno 7 contributi giornalieri versati nel 2019, cui deriva un reddito non superiore ai 35.000 euro (Novità decreto Rilancio).

Requisito necessario per beneficiare dell'indennità è che tali soggetti non siano titolari di rapporto di lavoro dipendente o titolari di pensione alla data di entrata in vigore della norma.

**Indennità per i lavoratori domestici (art. 85 D.L. 34/2020)**

Il decreto Rilancio all'art. 85 prevede un'indennità pari a 500 euro per il mese di aprile 2020 in favore dei lavoratori domestici (colf, badanti, assistenti familiari o baby sitter, governanti etc) che alla data del 23 febbraio 2020 abbiano in essere uno o più contratti di lavoro per una durata complessiva superiore a 10 ore settimanali. L'indennità è erogata dall'INPS in un'unica soluzione e a condizione che i lavoratori domestici non siano conviventi col datore di lavoro.

*N.B. L'art. 86 del decreto Rilancio, rubricato "Divieto di cumulo tra indennità" dispone che le indennità di cui agli articoli 84, 85, 78 e 98 dello stesso decreto non sono tra loro cumulabili e non sono cumulabili con l'indennità di cui all'articolo 44 del Decreto Cura Italia (D.L. 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27). Tuttavia, il citato articolo, al comma 2, precisa che dette indennità sono cumulabili con l'assegno ordinario di invalidità di cui alla legge 12 giugno 1984, n. 222.*

**FONDO PER IL REDDITO DI ULTIMA ISTANZA**

**(Indennità per liberi professionisti e lavoratori autonomi iscritti alle casse private di previdenza obbligatoria, art. 44 decreto Cura Italia e 78 decreto Rilancio)**

**Enti che erogano indennità: Casse di previdenza private**

L'indennizzo è riconosciuto:

ai lavoratori che abbiano percepito, nell'anno di imposta 2018, un reddito complessivo non superiore a 35mila euro;

ai lavoratori che, sempre nell'anno di imposta 2018, abbiano percepito un reddito complessivo compreso tra 35mila e 50mila euro e abbiano cessato, ridotto o sospeso la loro attività autonoma o libero-professionale di almeno il 33% nel primo trimestre 2020, rispetto allo stesso reddito del primo trimestre 2019, sempre a causa del Coronavirus.

*N.B. Il requisito introdotto dall'art. 34 del Decreto Liquidità (D.L. 23/2020) che prevedeva per i professionisti l'iscrizione alle casse in via esclusiva, in vigore dal 9 aprile 2020 al 18 maggio 2020, è stato abrogato dall'art. 78, co, 3, del decreto Rilancio, con decorrenza dal 19 maggio 2020.*

*N.B.1 L'art. 86 del decreto Rilancio, rubricato "Divieto di cumulo tra indennità" dispone che le indennità di cui agli articoli 84, 85, 78 e 98 dello stesso decreto non sono tra loro cumulabili e non sono cumulabili con l'indennità di cui all'articolo 44 del decreto Cura Italia (D.L. 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27). Tuttavia, il citato articolo, al comma 2, precisa che dette indennità sono cumulabili con l'assegno ordinario di invalidità di cui alla legge 12 giugno 1984, n. 222.*

**INDENNITÀ AI LAVORATORI SPORTIVI (ART. 98 D.L. 34/2020)**

**Ente che eroga indennità: Società Sport e Salute SpA (azienda pubblica italiana che si occupa dello sviluppo dello sport in Italia).**

E' riconosciuta una indennità pari a 600 euro per il mese di aprile 2020 ai lavoratori impiegati con rapporti di collaborazione presso il Comitato Olimpico Nazionale (CONI), il Comitato Italiano Paralimpico (CIP), le federazioni sportive nazionali, le discipline sportive associate, gli enti di promozione sportiva, riconosciuti dal Comitato Olimpico Nazionale (CONI) e dal Comitato Italiano Paralimpico (CIP), le società e associazioni sportive dilettantistiche, già attivi alla data del 23 febbraio 2020. Non è necessario la presentazione di un'ulteriore domanda per i soggetti già beneficiari per il mese di marzo 2020 dell'indennità ex art. 96 del decreto Cura Italia.

*N.B. L'art. 86 del decreto Rilancio, rubricato "Divieto di cumulo tra indennità" dispone che le indennità di cui agli articoli 84, 85, 78 e 98 dello stesso decreto non sono tra loro cumulabili e non sono cumulabili con l'indennità di cui all'articolo 44 del Decreto Cura Italia (D.L. 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27). Tuttavia, il citato articolo, al comma 2, precisa che dette indennità sono cumulabili con l'assegno ordinario di invalidità di cui alla legge 12 giugno 1984, n. 222.*

**CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO (ART. 25 D.L. 34/2020)****Ente che corrisponde il contributo: Agenzia delle Entrate**

Per poter usufruire del contributo a fondo perduto è necessario:

- che il beneficiante non abbia registrato, nel periodo d'imposta 2019, ricavi o compensi superiori a 5 milioni. I contribuenti che hanno superato tale soglia non hanno, infatti, la possibilità di ottenere nessun contributo a fondo perduto (art.25, co.3, D.L. 34/2020);
- che il beneficiante abbia avuto, nel mese di aprile 2020, una contrazione del fatturato e dei corrispettivi pari ai 2/3 dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019.

Al fine di determinare correttamente i predetti importi, si fa riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione di beni o di prestazione dei servizi; ciò, di fatto, comporta la necessità di esaminare attentamente le fatture emesse in tali mesi per verificare la corretta competenza dell'operazione, pertanto a rilevare saranno le sole fatture di competenza iva del mese di aprile.

Il contributo si calcola sulla differenza di fatturato (tra l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 e l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019), a cui si applica l'aliquota del 20%, del 15% o del 10%, a seconda che l'ammontare dei ricavi o compensi del periodo 2019 non abbia rispettivamente superato quota 400mila, 1 milione o 5 milioni euro.

### 4.3. Tabella delle indennità previste dal decreto Rilancio per il mese di maggio 2020

<b>MISURE DI SOSTEGNO AI LAVORATORI MAGGIO 2020</b>
<b>INDENNITÀ PER GLI ISCRITTI AL FONDO GESTIONE INPS</b>
<b>Ente che eroga indennità: INPS</b>
<p><b>Indennità liberi professionisti iscritti alla gestione separata INPS (non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie) (art. 84, co. 2, D.L. 34/2020)</b></p> <p>E' riconosciuta una indennità per il mese di maggio 2020 pari a 1.000 euro ai liberi professionisti iscritti alla gestione separata INPS, non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, che abbiano subito comprovate perdite (riduzione di almeno il 33% del reddito del secondo bimestre 2020 rispetto a quello del secondo bimestre 2019). Il reddito è individuato secondo il principio di cassa come differenza tra i ricavi e i compensi percepiti e le spese effettivamente sostenute nel periodo interessato e nell'esercizio dell'attività, comprese le eventuali quote di ammortamento. La procedura per la richiesta del beneficio prevede che l'interessato presenti all'Inps la domanda nella quale autocertifica il possesso dei requisiti richiesti e che l'INPS comunichi i dati all'Agenzia delle Entrate che, a sua volta, effettua i controlli sul reddito e ne da riscontro all'INPS stessa.</p>
<p><b>Indennità ai lavoratori titolari di rapporti di co.co.co. iscritti alla gestione separata INPS (art. 84, co. 3, D.L. 34/2020)</b></p> <p>E' riconosciuta una indennità per il mese di maggio 2020 pari a 1.000 euro ai lavoratori titolari di rapporti di co.co.co. iscritti alla gestione separata INPS, non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, che abbiano cessato il rapporto di lavoro al 19 maggio 2020;</p>
<p><b>Indennità lavoratori stagionali dei settori del turismo e degli stabilimenti termali (art. 84, co. 6, D.L. 34/2020)</b></p> <p>E' riconosciuta una indennità per il mese di maggio 2020 pari ad 1.000 euro:</p> <p>ai lavoratori dipendenti stagionali del settore turismo e degli stabilimenti termali;</p> <p>ai lavoratori in somministrazione, impiegati presso imprese utilizzatrici operanti nel settore turismo e degli stabilimenti termali;</p> <p><i>che abbiano cessato involontariamente il rapporto di lavoro nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 17 marzo 2020, non titolari di pensione, né di rapporto di lavoro dipendente, né di NASPI, alla data del 19 maggio 2020.</i></p>
<p><b>Indennità a individuati lavoratori dipendenti e autonomi che a causa del COVID-19 hanno cessato, ridotto o sospeso la loro attività o il loro rapporto di lavoro (art. 84, co. 8 e 9, D.L. 34/2020)</b></p> <p>E' riconosciuta una indennità per il mese di maggio pari a 600 euro, a specifici lavoratori dipendenti e autonomi che in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da COVID 19 abbiano cessato, ridotto o sospeso la loro attività o il loro rapporto di lavoro, individuati nei seguenti:</p> <p>lavoratori dipendenti stagionali appartenenti a settori diversi da quelli del turismo e degli stabilimenti termali (che hanno cessato involontariamente il rapporto di lavoro nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 31 gennaio 2020 e che abbiano svolto la prestazione lavorativa per almeno trenta giornate nel medesimo periodo);</p> <p>lavoratori intermittenti (che hanno lavorato almeno 30 giorni tra il 1° gennaio 2019 e il 31 gennaio 2020);</p> <p>lavoratori autonomi senza partita Iva e iscritti in via esclusiva alla gestione separata Inps al 23 febbraio 2020 che, tra il 1° gennaio 2019 e il 23 febbraio 2020 abbiano avuto contratti di collaborazione autonoma occasionale (articolo 2222 del Codice civile) con accredito di almeno un contributo previdenziale mensile, ma senza contratto al 23 febbraio scorso;</p>

**MISURE DI SOSTEGNO AI LAVORATORI****MAGGIO 2020****INDENNITÀ PER GLI ISCRITTI AL FONDO GESTIONE INPS****Ente che eroga indennità: INPS**

venditori a domicilio con partita IVA attiva e iscritti alla Gestione separata, non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie (con reddito annuo 2019 superiore ad euro 5.000).

***I soggetti beneficiari dell'indennità non devono essere titolari di altro contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, diverso dal contratto intermittente e non siano titolari di pensione.***

**Indennità lavoratori dello spettacolo (art. 84, co. 10 e 11, D.L. 34/2020)**

E' riconosciuta una indennità per il mese di maggio 2020 pari a 600 euro a due tipologie di lavoratori iscritti al Fondo pensioni lavoratori dello Spettacolo (FPLS):

lavoratori iscritti al FPSL aventi i requisiti di cui all'art. 38 Decreto Cura Italia e cioè con almeno 30 contributi giornalieri versati nell'anno 2019 cui deriva un reddito non superiore ai 50.000 euro);

lavoratori iscritti al FPLS con almeno 7 contributi giornalieri versati nel 2019, cui deriva un reddito non superiore ai 35.000 euro (Novità decreto Rilancio).

Requisito necessario per beneficiare dell'indennità è che tali soggetti non siano titolari di rapporto di lavoro dipendente o titolari di pensione alla data di entrata in vigore della norma.

**Indennità per i lavoratori domestici (art. 85 D.L. 34/2020)**

E' riconosciuta un'indennità pari a 500 euro per il mese di maggio in favore dei lavoratori domestici (colf, badanti, assistenti familiari o baby sitter, governanti etc.) che alla data del 23 febbraio 2020 abbiano in essere uno o più contratti di lavoro per una durata complessiva superiore a 10 ore settimanali. L'indennità è erogata dall'INPS in un'unica soluzione e a condizione che i lavoratori domestici non siano conviventi col datore di lavoro.

*N.B. L'art. 86 del decreto Rilancio, rubricato "Divieto di cumulo tra indennità" dispone che le indennità di cui agli articoli 84, 85, 78 e 98 dello stesso decreto non sono tra loro cumulabili e non sono cumulabili con l'indennità di cui all'articolo 44 del Decreto Cura Italia (D.L 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27). Tuttavia, il citato articolo, al comma 2, precisa che dette indennità sono cumulabili con l'assegno ordinario di invalidità di cui alla legge 12 giugno 1984, n. 222.*

**FONDO PER IL REDDITO DI ULTIMA ISTANZA**

**(Indennità per liberi professionisti e lavoratori autonomi iscritti alle casse private di previdenza obbligatoria, art. 44 decreto Cura Italia e 78 decreto Rilancio)**

**Enti che erogano indennità: Casse di previdenza private**

*L'indennizzo è riconosciuto:*

ai lavoratori che abbiano percepito, nell'anno di imposta 2018, un reddito complessivo non superiore a 35mila euro;

ai lavoratori che, sempre nell'anno di imposta 2018, abbiano percepito un reddito complessivo compreso tra 35mila e 50mila euro e abbiano cessato, ridotto o sospeso la loro attività autonoma o libero-professionale di almeno il 33% nel primo trimestre 2020, rispetto allo stesso reddito del primo trimestre 2019, sempre a causa del Coronavirus.

*N.B. Il requisito introdotto dall'art. 34 del Decreto Liquidità (D.L. 23/2020) che prevedeva per i professionisti l'iscrizione alle casse in via esclusiva, in vigore dal 9 aprile 2020 al 18 maggio 2020, è stato abrogato dall'art. 78, co, 3, del Decreto Rilancio, con decorrenza dal 19 maggio 2020.*

*N.B.1 L'art. 86 del decreto Rilancio, rubricato "Divieto di cumulo tra indennità" dispone che le indennità di cui agli articoli 84, 85, 78 e 98 dello stesso decreto non sono tra loro cumulabili e non sono cumulabili con l'indennità di cui all'articolo 44 del Decreto Cura Italia (D.L 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27). Tuttavia, il citato articolo precisa che dette indennità sono cumulabili con l'assegno ordinario di invalidità di cui alla legge 12 giugno 1984, n. 222.*

**INDENNITÀ AI LAVORATORI SPORTIVI (ART. 98 D.L 34/2020)**

**Ente che eroga indennità: Società Sport e Salute SpA (azienda pubblica italiana che si occupa dello sviluppo dello sport in Italia).**

E' riconosciuta una indennità pari a 600 euro per il mese di maggio 2020 ai lavoratori impiegati con rapporti di collaborazione presso il Comitato Olimpico Nazionale (CONI), il Comitato Italiano Paralimpico (CIP), le federazioni sportive nazionali, le discipline sportive associate, gli enti di promozione sportiva, riconosciuti dal Comitato Olimpico Nazionale (CONI) e dal Comitato Italiano Paralimpico (CIP), le società e associazioni sportive dilettantistiche, già attivi alla data del 23 febbraio 2020. Non è necessario la presentazione di un'ulteriore domanda per i soggetti già beneficiari per il mese di marzo 2020 dell'indennità ex art. 96 del decreto Cura Italia.

*N.B. L'art. 86 del decreto Rilancio, rubricato "Divieto di cumulo tra indennità" dispone che le indennità di cui agli articoli 84, 85, 78 e 98 dello stesso decreto non sono tra loro cumulabili e non sono cumulabili con l'indennità di cui all'articolo 44 del Decreto Cura Italia (D.L 18/2020, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27). Tuttavia, il citato articolo precisa che dette indennità sono cumulabili con l'assegno ordinario di invalidità di cui alla legge 12 giugno 1984, n. 222.*

**CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO (ART. 25 D.L 34/2020)****Ente che corrisponde il contributo: Agenzia delle Entrate**

Per poter usufruire del contributo a fondo perduto è necessario:

che il beneficiante non abbia registrato, nel periodo d'imposta 2019, ricavi o compensi superiori a 5 milioni. I contribuenti che hanno superato tale soglia non hanno, infatti, la possibilità di ottenere nessun contributo a fondo perduto (art.25, co.3, D.L. 34/2020,);

che il beneficiante abbia avuto, nel mese di aprile 2020, una contrazione del fatturato e dei corrispettivi pari ai 2/3 dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019.

Al fine di determinare correttamente i predetti importi, si fa riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione di beni o di prestazione dei servizi; ciò, di fatto, comporta la necessità di esaminare attentamente le fatture emesse in tali mesi per verificare la corretta competenza dell'operazione, pertanto a rilevare saranno le sole fatture di competenza iva del mese di aprile.

Il contributo si calcola sulla differenza di fatturato (tra l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 e l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019), a cui si applica l'aliquota del 20%, del 15% o del 10%, a seconda che l'ammontare dei ricavi o compensi del periodo 2019 non abbia rispettivamente superato quota 400mila, 1 milione o 5 milioni euro.

## **Il diniego dello sgravio richiesto in autotutela costituisce atto impugnabile - l'annullamento per intervenuta prescrizione è atto doveroso da parte dell'ente impositore**

*Commento a Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza n. 8719 dell'11 maggio 2020*



di Marco Mecacci

Avvocato

Con la sentenza n. 8719 dell'11 maggio 2020 della Sezione Quinta (Presidente Chindemi Rel. Napolitano), la Corte di cassazione compie un importante passo avanti nella tutela dei diritti del contribuente sottoposto ad esecuzione esattoriale, riconoscendo in modo innovativo rispetto al passato, la sua piena facoltà di ottenere dall'ente impositore la declaratoria di intervenuta prescrizione delle obbligazioni a suo carico, che sia maturata durante il procedimento di esecuzione forzata curato dall'Agente per la Riscossione.

Non è infrequente nella pratica professionale verificare, a seguito di esame di quanto in possesso del contribuente o di accesso agli atti, l'intervenuta prescrizione di ruoli iscritti che risultano estinti per impossibilità di procedere all'espropriazione forzata o perché, comunque, non sussiste la prova della regolare notifica di atti interruttivi. La prescrizione è infatti una causa di estinzione dell'obbligazione che a differenza della decadenza può essere interrotta, ma unicamente con un atto recettizio, che necessita precise formalità, spesso non rispettate.

Eseguita tale verifica, segue l'onere di individuare l'attività che può essere concretamente eseguita.

Una prima forma di assistenza può riguardare l'agente per la Riscossione. A fronte degli atti impositivi promossi da quest'ultimo, infatti, l'art. 1 comma 537 e ss. della legge 228/2012 (legge di stabilità 2013) consente di presentare, entro 60 giorni dalla ricezione, un'istanza con la quale chiedere l'annullamento dei carichi in presenza di alcuni presupposti, limitati a precise ipotesi e non suscettibili di estensione.<sup>1</sup> Proposta l'istanza, la riscossione viene

---

<sup>1</sup> A seguito della modifica introdotta dal D.lgs 195/2015, la sospensione può essere richiesta unicamente se sussiste: "a) prescrizione o decadenza del diritto di credito sotteso, intervenuta in data antecedente a quella in cui il ruolo è reso

sospesa ed i carichi oggetto di domanda di sgravio vengono annullati ove gli enti impositori non rispondano entro il termine perentorio di 220 giorni (c.d. autotutela procedimentalizzata)<sup>2</sup>.

Accanto al procedimento speciale, non sempre idoneo a dimostrare l'intervenuta prescrizione ed a tutelare efficacemente il cliente, è possibile presentare anche istanza di sgravio con un ricorso in autotutela inoltrato o al concessionario o all'ente impositore creditore del tributo. In questo caso però non viene sospesa l'esecutività della cartella né scatta alcun silenzio assenso in caso di mancato riscontro da parte dell'Amministrazione. Il diritto di richiedere lo sgravio in autotutela costituisce, infatti, un potere espressamente riconosciuto dall'art 7 comma 2 dello Statuto del contribuente<sup>3</sup>.

La richiesta di sgravio è sicuramente un potere di reazione essenziale per il destinatario dell'azione, tutelato anche dalla possibilità di sollecitare l'attivazione del procedimento di autotutela da parte del Garante del Contribuente<sup>4</sup>.

La tutela prestata dall'organo di garanzia prevista dallo Statuto è però limitata, poiché l'autorità Garante è dotata unicamente di poteri di *moral suasion*, che possono concretarsi in richiami, segnalazioni o raccomandazioni, tutti privi di efficacia coercitiva nei confronti dell'esecuzione esattoriale.

Premesso questo e accertata la piena ricorribilità in giudizio a fronte del diniego o della mancata risposta alla richiesta di sospensione della riscossione procedimentalizzata, occorre chiedersi se e in quale forma sia possibile tutelare il contribuente avverso il diniego o la mancata risposta ad una richiesta di sgravio.

La possibilità di procedere all'impugnazione di un provvedimento di diniego dello sgravio da parte del contribuente è stata oggetto di numerose pronunce giurisprudenziali e

esecutivo;

b) un provvedimento di sgravio emesso dall'ente creditore;

c) una sospensione amministrativa comunque concessa dall'ente creditore;

d) una sospensione giudiziale, oppure da una sentenza che abbia annullato in tutto o in parte la pretesa dell'ente creditore, emesse in un giudizio al quale il concessionario per la riscossione non ha preso parte;

e) un pagamento effettuato, riconducibile al ruolo in oggetto, in data antecedente alla formazione del ruolo stesso, in favore dell'ente creditore".

Il successivo comma 540, precisa che 540 il seguente periodo "l'annullamento non opera in presenza di motivi diversi da quelli elencati al comma 538 ovvero nei casi di sospensione giudiziale o amministrativa o di sentenza non definitiva di annullamento del credito".

2 Si vedano in proposito, Commissione Tributaria provinciale di Brescia 28/03/2017 n. 229/1/17 e Commissione Tributaria provinciale di Taranto, 02/10/2019 n. 1498/3/19, Commissione Tributaria provinciale di Roma, 30/10/2019 n. 13859/2019, che hanno proceduto all'annullamento a seguito di mancata risposta del concessionario per la riscossione. Nello stesso senso, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, Milano del 05/04/2017 n. 1531/5/17 che ha confermato l'annullamento dei carichi in conseguenza del ritardato riscontro all'istanza. Si veda anche Cassazione civile sez. trib., 05/11/2019, n. 28354 con la quale è stato ribadito l'effetto sospensivo dell'autotutela procedimentalizzata ed il conseguente annullamento di diritto dei ruoli in difetto di riscontro alla richiesta di sgravio.

3 Art. 7 comma 2 l. 212/2000: "Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento; b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela; c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili".

4 A norma dell'art. 13 co. 6 l. 212/2000, il Garante del contribuente "anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria, rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti i quali rispondono entro trenta giorni ed attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente".

l'approdo cui è giunta la cassazione con la pronuncia in commento fa seguito a molteplici sentenze che hanno distinto, caso per caso, l'ammissibilità o meno dell'azione in base all'oggetto della domanda.

L'evoluzione pretoria ha avuto un andamento troppo complesso per poter essere esaminata integralmente in questa sede; l'esame sarà dunque limitato all'individuazione dei principi generali della materia.

È necessario considerare, in primo luogo, che con la richiesta di sgravio il contribuente non può chiedere all'ente impositore un riesame nel merito della controversia, poiché in tal modo, *"si darebbe ingresso ad una inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo"* (così, Cass., sez. un., 16 febbraio 2009, n. 3698).

La mera richiesta di annullamento d'ufficio di un atto impositivo divenuto definitivo, per questioni relative all'oggetto del contendere, non costituisce dunque atto impugnabile dinanzi al giudice tributario *"poiché non rientra nell'elenco previsto dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992"* (così Cassazione civile sez. trib., 18/04/2019, n. 10879).

La conferma di questo orientamento si rinviene anche nell'ordinanza n. 24032 del 26 settembre 2019 della Sezione Tributaria<sup>5</sup>, con la quale, richiamando l'istituto dell'annullamento d'ufficio previsto dall'art. 21 *nonies* l. 241/1990 si è ritenuto che il potere di rimozione dell'atto possa essere esercitato soltanto previa valutazione comparativa della prevalenza di un interesse pubblico alla rimozione superiore a quello alla sua conservazione<sup>6</sup>.

Il *dictum* profondamente innovativo della sentenza in commento non contrasta con l'orientamento negativo appena richiamato riguarda l'ambito di applicazione della disciplina della prescrizione e la proponibilità dell'azione, in via autonoma, da parte del contribuente.

Se è vero che la richiesta di sgravio non può riguardare il merito della pretesa è altrettanto vero, come già evidenziato, che la prescrizione interviene successivamente alla notifica della cartella di pagamento e non ha nulla a che vedere con l'intervenuta irretrattabilità della pretesa tributaria per mancata impugnazione o passaggio in giudicato della sentenza che confermi la sussistenza del credito esattoriale.

Si riteneva finora che la prescrizione, operando di diritto in conseguenza di fatti successivi all'esistenza del credito, potesse essere fatta valere in via d'eccezione dal contribuente soltanto in reazione ad atti esecutivi da parte del concessionario della riscossione.

Con la sentenza in commento, invece, la cassazione aggiunge un'altra importante facoltà al diritto di difesa del contribuente affermando che l'impugnazione del diniego di sgravio per intervenuta prescrizione *"non intende far valere vizi propri delle cartelle o del procedimento impositivo"* poiché al tempo in cui le cartelle furono notificate, *"la prescrizione dei*

5 Già efficacemente commentata in [iltributo.it](https://www.iltributo.it), 27 settembre 2019, Diniego di annullamento in autotutela: costituisce atto impugnabile, ma la revisione può avvenire solo per rilevante interesse generale, consultabile su <https://www.iltributo.it/diniego-di-annullamento-in-autotutela-costituisce-atto-impugnabile-ma-la-revisione-puo-avvenire-solo-per-rilevante-interesse-generale/>

6 Si veda cass. n. 24032 del 26 settembre 2019 cit.: "nel processo tributario, il sindacato sull'atto di diniego dell'Amministrazione di procedere ad annullamento del provvedimento impositivo in sede di autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto, in relazione a ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, che, come affermato anche dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 181 del 2017, si fonda su valutazioni ampiamente discrezionali e non costituisce uno strumento di tutela dei diritti individuali del contribuente" nello stesso senso anche Cass. sez. V, ord. 24.08.2018, n. 21146.

*crediti da esse portati non era certamente maturata”.*

Ad avere determinato il maturare la prescrizione, è infatti l'inerzia successiva all'irretrattabilità del credito da parte dell'agente della riscossione che si è protratta oltre i termini di legge; ma tale comportamento attribuisce una facoltà al contribuente e non costituisce certo richiesta di riesame nel merito dell'atto impositivo.

In ragione di ciò, poiché la giurisprudenza interpreta da tempo estensivamente l'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992<sup>7</sup> la cassazione ritiene pienamente esperibile l'impugnazione del diniego di sgravio, poiché si tratta di attività incidente su rapporti tributari tra amministrazione e contribuente.

In ultimo, la sentenza appare interessante anche dal punto di vista processuale poiché la cassazione precisa che è proprio la struttura del processo tributario come processo d'impugnazione, a garantire questa forma di tutela. In tale tipo di processo, infatti, la reazione al diniego di sgravio, consiste proprio nel proporre una domanda di accertamento dell'avvenuto compimento della prescrizione.

In conclusione, seppure con argomentazioni tecniche complesse che derivano dalle caratteristiche dell'esecuzione esattoriale, la sentenza introduce un nuovo modo di reagire all'inerzia dell'agente per la riscossione che abbia determinato l'estinzione del credito esattoriale, attribuendo una nuova modalità di reazione al contribuente, in precedenza ritenuta non proponibile per ragioni dogmatiche, del tutto estranee all'oggetto concreto del contendere.

---

7 Si vedano Cass., n. 285/2010 e Cass., n. 16100/2011 espressamente citate dalla sentenza.

## Recenti arresti giurisprudenziali in tema di operazioni inesistenti

*Commento a Corte di Cassazione, Sez. Penale, Sentenza n.10916 del 01 aprile 2020 e  
Corte di Cassazione, Sez. Trib., Ordinanza n.4428 del 20 febbraio 2020*



di Maurizio Villani e Lucia Morciano  
*Avvocati Tributaristi*

*1. Corte di Cassazione, Sez.Pen., 1 aprile 2020, n. 10916.: la fattura che reca un committente diverso da chi ha ricevuto la prestazione è soggettivamente inesistente*

### **1.1 Il principio di diritto**

La fattura che indica un committente diverso da chi ha ricevuto la prestazione deve ritenersi soggettivamente inesistente; inoltre, se nel documento sono descritte attività diverse da quelle svolte, può configurarsi anche un'operazione oggettivamente inesistente.

### **1.2. Il caso**

La vicenda ha ad oggetto la condanna di un rappresentante legale della società, in concorso legale con altri, per dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di altre fatture per aver indicato nelle dichiarazioni di alcune società del gruppo fatture relative a prestazioni effettuate su immobili di proprietà privata (del presidente del cda) anziché sugli immobili delle società di capitali, come invece risultava dai documenti fiscali, così evadendo imposte sui redditi e Iva.

I giudici di primo e secondo grado avevano ritenuto sussistente sia la fatturazione soggettivamente inesistente- atteso che le società destinatarie delle fatture erano diverse da quelle cui erano state rese le prestazioni- sia oggettivamente inesistente in quanto nei

documenti erano indicati immobili differenti da quelli oggetto degli interventi edilizi.

Con ricorso per Cassazione, la difesa impugnava la sentenza di appello, asserendo che non poteva configurarsi alcuna fittizietà né oggettiva né soggettiva, in quanto, da punto di vista oggettivo, le fatture erano regolari poiché l'emissione alle società del gruppo era corretta trattandosi di cessioni di beni e prestazioni di servizi effettivi e per importi corrispondenti ai pagamenti realmente eseguiti; dal punto di vista soggettivo, i fornitori coinvolti erano effettivi e non soggetti fittiziamente interposti.

Peraltro, secondo la difesa, un ulteriore elemento di correttezza relativo alle operazioni de quibus, era che l'Iva era stata sempre regolarmente versata, senza alcun danno per l'erario.

### **1.3 La motivazione della sentenza**

La Suprema Corte, ritenendo le doglianze della difesa infondate, ha affermato che il punto controverso della questione ha ad oggetto la qualificazione giuridica delle fatture, ovvero queste rientrino nella categoria delle fatture emesse a fronte di operazioni oggettivamente e/o soggettivamente inesistenti ai sensi dell'articolo 1, lettera a), D.lgs n. 74 del 2000, secondo cui le fatture per operazioni inesistenti non solo quelle emesse a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto od in parte o che indicano corrispettivi o imposte superiori a quella reale, ma anche le fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi.

Ebbene, le fatture soggettivamente inesistenti sono quelle caratterizzate dalla divergenza tra la rappresentazione documentale e la realtà attinente ad uno dei soggetti che intervengono nell'operazione. Sulla base di ciò, a parere dei giudici di legittimità, è stato correttamente ritenuto sia dal giudice di primo grado che dalla Corte di appello che le fatture in contestazione furono emesse per prestazioni mai eseguite per conto delle società riferibili alla società capogruppo.

Al riguardo, argomenta la Suprema Corte, l'inesistenza soggettiva dell'operazione documentata in fattura non è limitata al caso delle frodi carosello, dove l'inesistenza soggettiva si riferisce all'emittente il documento, ma ricorre ogni qualvolta ci sia una interposizione fittizia di una qualsiasi delle parti effettive dell'operazione contrattuale.

Difatti, nel caso de quo, poiché il destinatario effettivo della prestazione (proprietari privati degli immobili) era differente da coloro per cui erano state emesse le fatture (società di capitali) non vi era dubbio sulla fittizietà soggettiva del documento.

Ciò posto, il Supremo Consesso - evidenziando che la Corte di appello aveva correttamente

ritenuto che le fatture fossero state emesse a fronte di operazioni soggettivamente e, in parte, oggettivamente inesistenti - ha tuttavia, rammentato che: “[...] secondo l’indirizzo prevalente della giurisprudenza civile nel caso in cui il destinatario della fattura abbia adempiuto al pagamento della prestazione, seppure effettuata in vantaggio o su richiesta di altri, (in tal senso si vedano, tra le altre, Cass. Civ. Sez. 5, n. 24426 del 30/10/2013, Rv. 629420; Sez. 6 - 5, Ord. n. 25249 del 07/12/2016, Rv. 642031; Sez. 5, n. 27566 del 30/10/2018, Rv.651269), va escluso il carattere fittizio degli elementi passivi indicati nella dichiarazione dei redditi in forza della concretezza di tale esborso, senza che sia rilevante la circostanza che il destinatario delle fatture sia un soggetto diverso dal committente/beneficiario della prestazione. Peraltro restano valide le regole generali in tema di deduzione dei componenti negativi del reddito previste dal testo unico per le imposte dirette, secondo le quali la concreta deducibilità del costo è, in ogni caso, subordinata alla verifica dei requisiti generali di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità (cfr. Cass. civ. Sez. 5, ord. n. 32587 del 12/12/2019, Rv. 656018 e così, in motivazione, anche Cass. pen. Sez. 3, n. 42994 del 07/07/2015, De Angelis, Rv. 265154). La base normativa di tale orientamento giurisprudenziale è costituita dall’intervento sulle cd. semplificazioni fiscali (Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla L. 26 aprile 2012, n. 44) che ha limitato l’indeducibilità dei costi a quelli direttamente utilizzati per il compimento di atti qualificabili come delitto non colposo”.

Inoltre, la giurisprudenza di legittimità ha efficacemente chiarito: “la partecipazione alla frode carosello o la mera consapevolezza della stessa, da parte del cessionario, non determina “ex se” il venire meno dell’“inerenza” all’attività d’impresa del bene di cui all’operazione soggettivamente inesistente e non ne esclude, pertanto, la deducibilità, dovendosi tenere distinti gli effetti della condotta del contribuente in relazione alla disciplina dell’IVA e a quella delle imposte dirette, atteso che, nel primo caso, la condotta dolosa o consapevole del cessionario, a cui è parificata l’ignoranza colpevole, impedisce l’insorgenza del diritto alla detrazione per mancato perfezionamento dello scambio, non essendo l’apparente cedente l’effettivo fornitore, mentre, ai fini delle imposte dirette, l’illecito o la mera consapevolezza di esso non incide sulla realtà dell’operazione economica e sul pagamento del corrispettivo in cambio della consegna della merce, per cui il costo dell’operazione, ove imputato al conto economico, può concorrere nella determinazione della base imponibile ai fini delle imposte dirette nella misura in cui il bene o servizio acquistato venga reimpiegato nell’esercizio dell’attività d’impresa e sempre che non venga utilizzato per il compimento di un delitto non colposo” (così Cass. civ. Sez. 5, n. 13803 del 18/06/2014, Rv. 631555”).

Tale principi, però, sono invocabili soltanto in caso di operazioni soggettivamente inesistenti e non anche in caso di operazioni oggettivamente inesistenti (Cass. civ. Sez.5, n. 33915 del 19/12/2019 Cass. civ. Sez.5, n. 33915 del 19/12/2019).

*Ad abundantiam*, si dà contezza del fatto che, nella sentenza in esame, il Supremo Consesso, in riferimento alle imposte sui redditi, ha indicato alcune pronunce favorevoli all'indeducibilità del costo in presenza di fatture soggettivamente inesistenti, ma ad ogni modo, non ha preso posizioni in quanto nella specie, a parte la verifica sull'inerenza, si era in presenza anche di documenti oggettivamente fittizi.

Ebbene, la Suprema Corte, con la sentenza che ci occupa (Cass. n. 10916/2020), ritenendo infondate le doglianze della difesa, ha ritenuto che *"[...] le fatture emesse avessero riguardato operazioni inesistenti, seppure in parte, anche sotto il profilo oggettivo, dovendo essere compresa nell'inesistenza giuridica oggettiva qualunque discrasia tra le indicazioni fattuali contenute nel documento e l'operazione effettuata"*.

Tale posizione, contrariamente a quanto sostenuto dalla difesa, è perfettamente in linea con la valutazione effettuata dai giudici di prime e seconde cure che hanno statuito, nella sostanza, che le fatturazioni attenevano a operazioni inesistenti sotto il profilo anche oggettivo, giudicando gli elementi probatori acquisiti pienamente idonei a provare che le fatture attestavano falsamente che i lavori erano stati svolti presso immobili delle società di capitali, destinatarie dei documenti fiscali, mentre erano stati eseguiti presso gli immobili di proprietà privata, con conseguente divergenza dalla realtà del luogo della prestazione e della causale, ossia dell'oggetto degli interventi di ristrutturazione.

Difatti, i giudici di legittimità hanno condiviso quanto affermato dai giudici di primo grado prima e di appello poi, ossia che le operazioni fatturate dalle società sono intercorse in realtà tra soggetti diversi e con causali, modalità, oggetti e luoghi diversi da quelli indicati nelle fatture, le quali di conseguenza sono "false" sotto il profilo sia oggettivo che soggettivo, per cui le stesse non possono costituire per il contribuente, sotto il profilo del diritto tributario, titolo ai fini del diritto alla detrazione dell'IVA e alla deduzione dei costi.

Infatti, all'esito della ricostruzione probatoria svolta nel corso dei due gradi di merito, è risultato provato che la committente dei lavori sugli immobili di proprietà privata fosse il rappresentante legale della società, d'intesa con il coniuge, che aveva affidato la gestione allo studio di architetti di propria fiducia, disponendo di gestire i pagamenti e la contabilità dei lavori, "al solito modo", ossia addebitando i costi dei lavori alle società del Gruppo, come se le prestazioni fossero effettuate non già sui beni di proprietà privata, ma su cespiti immobiliari di tali società.

*2. Corte di Cassazione, Sez. Trib., ordinanza 20 febbraio 2020, n. 4428: è onere dell'Amministrazione provare la partecipazione alla truffa e l'assenza di buona fede del contribuente.*

### **2.1. Il principio di diritto**

La Corte di Cassazione nell'ordinanza n.4428/2020 in materia di operazioni soggettivamente inesistenti, ha affermato che nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, è onere dell'Amministrazione che contesti il diritto del contribuente a portare in deduzione il costo ovvero in detrazione l'IVA pagata su fatture emesse da un concedente diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, dare la prova che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapesse o potesse sapere, con l'uso della diligenza media, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si è iscritta in un'evasione o in una frode.

Tale onere probatorio può essere assolto da parte dell'Amministrazione Finanziaria attraverso presunzioni semplici, prendendo in considerazione tutti gli elementi indiziari agli atti, attraverso la prova che, al momento in cui ha stipulato il contratto, il contribuente è stato posto nella disponibilità di elementi sufficienti per un imprenditore onesto che opera sul mercato e mediamente diligente, a comprendere che il soggetto formalmente cedente il bene al concedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o compiuto una frode.

Per tale ragione, ove l'Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, conseguentemente grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi.

### **2.2. Il caso**

La vicenda trae origine dalla notifica di diversi avvisi di accertamento per gli anni 2004-2005-2006, da parte dell'Agenzia delle Entrate, Direzione provinciale di Milano, con richiesta di un importo di somme superiori a 50milioni di euro, tra imposte, sanzioni e interessi.

A parere dell'Ufficio, nel caso di specie si configurava una "frode carosello" atteso che la società acquirente avrebbe dovuto sapere che l'operazione era stata effettuata per evitare alla società venditrice di pagare l'Iva.

Il ricorso presentato dalla società acquirente veniva accolto dai giudici della CTP di Milano; successivamente l'Agenzia delle Entrate presentava l'appello innanzi alla CTR Lombardia

che, a sua volta, rigettava l'appello, confermando la sentenza del giudice di prime cure, affermando che la società acquirente non poteva conoscere i comportamenti successivi della società venditrice, che si era trasferita a Malta senza pagare le imposte.

A seguito del rigetto dell'appello da parte del giudice di seconde cure, l'Ufficio ha proposto ricorso per Cassazione.

### **2.3.La motivazione della sentenza**

La Suprema Corte ha affermato che nel caso de quo si verte in tema di fatture emesse per operazioni soggettivamente inesistenti; a tal proposito, prima di rassegnare le conclusioni relativamente ai motivi di doglianza, i giudici di legittimità hanno ripercorso le sentenze della giurisprudenza di legittimità afferenti alla ripartizione dell'onere probatorio in materia di operazioni soggettivamente inesistenti.

A riguardo, la Corte di Cassazione in precedenti pronunce ha statuito che *“nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, è onere dell'Amministrazione che contesti il diritto del contribuente a portare in deduzione il costo ovvero in detrazione l'IVA pagata su fatture emesse da un concedente diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, dare la prova che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapesse o potesse sapere (in tal senso anche Corte di Giustizia UE 22 ottobre 2015, causa C-277/14 PPUK; anche 15 luglio 2015, causa C-159/14 Koela -N; 15 luglio 2015, causa C-123/14 Itales; 13 febbraio 2014” in causa C-18/13 Maks Pen Eood; 21 giugno 2012, in causa C-80/11 e C-142/11, Mahageben et David;), con l'uso della diligenza media, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si è iscritta in un'evasione o in una frode. La dimostrazione può essere data anche attraverso presunzioni semplici, valutati tutti gli elementi indiziari agli atti, attraverso la prova che, al momento in cui ha stipulato il contratto, il contribuente è stato posto nella disponibilità di elementi sufficienti per un imprenditore onesto che opera sul mercato e mediamente diligente, a comprendere che il soggetto formalmente cedente il bene al concedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o compiuto una frode (Cass., 28 febbraio 2019, n. 5873)”*.

Ciò posto, nel caso in cui l'Amministrazione assolva a predetto onere probatorio, graverà sul contribuente l'onere di provare -al fine di non essere coinvolto in un'operazione volta a evadere l'imposta- di aver utilizzato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto.

Occorre precisare che, a tal fine, non assumerà rilievo nè la regolarità della contabilità e dei pagamenti, nè la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (Cass., 30

ottobre 2018, n. 27566; Cass., 24 agosto 2018, n. 21104; Cass., 14 marzo 2018, n. 6291; Cass., 28 marzo 2018, n. 7613).

Di converso, l'Amministrazione Finanziaria non potrà limitarsi a dimostrare l'inidoneità operativa del cedente, ma deve dimostrare che il cessionario quantomeno fosse in grado di percepire ("avrebbe dovuto") tale inidoneità in base alla sua diligenza specifica quale operatore medio del settore (Cass., 6864/2016).

I giudici di legittimità nell'ordinanza in esame (Cass. n.4428/20) hanno chiarito che l'immediatezza dei rapporti induce ragionevolmente a escludere in via presuntiva - a fronte di una conclamata inidoneità allo svolgimento dell'attività economica - l'ignoranza incolpevole del cessionario o committente circa l'avvenuto versamento dell'Iva a soggetto non legittimato alla rivalsa, nè assoggettato all'obbligo del pagamento dell'imposta (Cass. n. 8846/2019; Cass., n. 2398/2018; Cass., n. 30559/17; Cass., 24490/15; Cass., n. 17173/2018; Cass. n. 2565/2019).

In predette ipotesi, il contribuente, in ossequio ai principi ordinari dell'onere della prova, ex art.2697 c.c., dovrà provare di non essere a conoscenza del fatto che il fornitore effettivo del bene o della prestazione era, non il fatturante, ma altri, dovendosi altrimenti negare il diritto alla detrazione dell'Iva versata (Cass.,n. 32092/2018; Cass., n. 20059/14; Cass. n. 10001/2018; Cass., n. 17161/2018).

Pertanto, a parere del Supremo Consesso "Va tenuto conto della qualificata posizione professionale ricoperta dal contribuente, sicchè se al destinatario non compete, di norma, conoscere la struttura e le condizioni di operatività del proprio fornitore, sorge, tuttavia, un obbligo di verifica, nei limiti dell'esigibile, in presenza di indici personali od operativi dell'operazione commerciale ovvero delle scelte dallo stesso effettuate, oppure tali da evidenziare irregolarità e ingenerare dubbi di una potenziale evasione, la cui rilevanza è tanto piu' significativa atteso il carattere strutturale e professionale della presenza dell'imprenditore nel settore di mercato in cui opera e l'aspettativa, fisiologica ed ordinaria, che i rapporti commerciali con gli altri operatori siano proficui e suscettibili di reiterazione nel tempo (Cass., n. 3591/2019).

Nel caso di specie, secondo la Corte di Cassazione, l'Amministrazione non aveva indicato elementi indiziari idonei a dimostrare la conoscenza o conoscibilità da parte della società acquirente della condotta illecita posta in essere dalla società venditrice per evitare di pagare l'IVA.

Difatti, in base ai principi pacifici della Cassazione, il contribuente che acquista in buona fede può detrarre l'Iva e dedurre i relativi costi, atteso che non è responsabile del comportamento illegittimo dei suoi fornitori che evadono o commettono frodi.

In conclusione, la Suprema Corte, alla luce del pacifico orientamento della giurisprudenza di legittimità, non avendo l'Amministrazione Finanziaria assolto all'onere probatorio, ha dichiarato inammissibile il ricorso dell'Agenzia delle Entrate e l'ha, altresì, condannata al pagamento delle spese di giudizio.

## Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza n. 8719 dell'11 maggio 2020

### Fatto

Nel corso di un accesso presso gli sportelli dell'agente della riscossione "Equitalia Nord s.p.a.", l'amministratore del condominio "U." di viale J. (...) di Milano (d'ora in poi, anche solo "il condominio") venne a conoscenza dell'esistenza di ingenti somme iscritte a ruolo dal Comune di Milano (d'ora in poi anche solo "Comune") a suo carico a titolo di Tarsu (ruoli nn. 2001/016043, 2002/014541, 2003/013690 e 2005/000540, per complessivi euro 20.758,63, oltre accessori).

Con istanza di annullamento in autotutela, notificato in data 14/2/2013, il condominio chiese al Comune l'annullamento dei predetti ruoli, in quanto i crediti in ciascuno di essi portati erano caduti in prescrizione (quinquennale) successivamente alla notifica delle singole cartelle di pagamento.

Il Comune di Milano, con atto pervenuto al condominio in data 3/4/2013, rigettò l'istanza, motivando il diniego di autotutela sull'assunto che ogni contestazione circa i crediti portati dalle cartelle di pagamento notificate dovesse essere mossa nei confronti dell'agente della riscossione.

Il condominio impugnò il diniego di autotutela dinanzi alla CTP di Milano.

Quest'ultima, nel contraddittorio con il Comune, accolse il ricorso.

Il Comune propose appello dinanzi alla CTR che, nel contraddittorio con il contribuente, riformò la sentenza di primo grado dichiarando inammissibile il ricorso introduttivo del condominio.

In particolare, la CTR statuì che ammettere che il condominio potesse impugnare il diniego di autotutela significherebbe consentire ad esso di contestare le cartelle di pagamento notificate dall'agente della riscossione, nonostante che per esse fosse decorso il termine di decadenza di sessanta giorni, ai fini dell'impugnazione.

Inoltre, erroneamente il condominio avrebbe instaurato il contraddittorio nei confronti del Comune, visto che il legittimato passivo era l'agente della riscossione.

Il condominio ha proposto ricorso per cassazione contro la sentenza della CTR, sulla base di quattro motivi.

Resiste il Comune di Milano con controricorso.

Alla pubblica udienza dei 22 gennaio 2020 la causa è stata trattenuta in decisione.

### Diritto

1. Con il primo motivo, rubricato "Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.", il condominio censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto che l'impugnazione del diniego di autotutela opposto dal Comune alla richiesta di sgravio dei ruoli per prescrizione dei crediti avesse, in realtà, ad oggetto le cartelle di pagamento per vizi delle stesse, con conseguente divisata inammissibilità dell'originario ricorso per tardività.

2. Con il secondo motivo, rubricato "Violazione dell'art. 21, primo comma, del d.lgs. n. 546 del 1992 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.", il condominio censura la sentenza impugnata nella parte in cui la stessa ha ritenuto che l'originaria impugnazione del condominio fosse tardiva per aver avuto esso conoscenza degli estratti di ruolo oltre sessanta giorni prima della proposizione del ricorso introduttivo: l'oggetto dell'originario ricorso, ribadisce il condominio, è stato il diniego di autotutela opposto dall'ente locale alla richiesta di sgravio.

3. Con il terzo motivo, rubricato "Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 10 del d.lgs. n. 546 del 1992 in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c.", il condominio si duole che la CTR abbia individuato come legittimato passivo rispetto all'azione da esso esercitata non l'ente impositore che ha emesso il diniego di sgravio in autotutela, ma l'agente della riscossione.

Il condominio ribadisce la legittimazione del Comune, sia per avere esso emesso l'atto impugnato, sia perché con l'azione, formalmente impugnatoria del diniego, l'odierno ricorrente ha in sostanza chiesto l'accertamento giudiziale del compimento della prescrizione dei crediti portati dalle cartelle di pagamento a suo tempo notificate, con la conseguenza che, atteggiandosi la prescrizione come un fatto estintivo del credito sostanziale, la legittimazione passiva rispetto all'azione esercitata si radicava in capo al Comune.

4. Con il quarto motivo, rubricato "Violazione dell'art. 2948, comma 1, n. 4 c.c. in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c.", il condominio chiede che la Corte, decidendo nel merito, sulla base della sua giurisprudenza che fissa in cinque anni il termine di prescrizione dei crediti per TARSU, accerti l'avvenuto compimento del termine prescrizione dei crediti portati nelle cartelle di pagamento a suo tempo notificate dall'agente della riscossione.

Alternativamente, nel caso in cui la Corte dovesse riconoscere che, invece, il termine di prescrizione dei crediti per TARSU è quello ordinario di dieci anni, il condominio chiede alla Corte di accertare la prescrizione dei crediti portati dalle cartelle notificate rispettivamente in data 10 dicembre 2001 e 7 agosto 2002.

In subordine, chiede di cassare con rinvio la sentenza impugnata.

5. I motivi, strettamente connessi, possono essere decisi congiuntamente.

Essi sono fondati.

La CTR è incorsa in un palese equivoco nell'affermare che il condominio, impugnando il diniego di sgravio in autotutela dei ruoli portanti i crediti TARSU prescritti, tenta di eludere il termine di decadenza per l'impugnazione delle cartelle di pagamento a suo tempo notificate e non contestate.

L'odierno ricorrente, infatti, con l'impugnazione del diniego di sgravio, non intende far valere vizi propri delle cartelle o del procedimento impositivo: al tempo in cui le cartelle furono notificate, infatti, la prescrizione dei crediti da esse portati non era certamente maturata.

Il condominio deduce che per l'inerzia dell'agente della riscossione nel recupero di tali crediti, prolungata per oltre cinque anni, sarebbe maturata la prescrizione; e tale deduzione è fondata.

La giurisprudenza di queste Corti, da tempo, interpreta estensivamente l'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 e tende a ricomprendere tra gli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario anche il diniego di sgravio, quale atto comunque incidente su rapporti tributari tra amministrazione e contribuente, in grado di incidere negativamente su la posizione giuridica di quest'ultimo (cfr. Cass., n. 285/2010; Cass., n. 16100/2011).

Peraltro, essendo strutturato il processo tributario come processo impugnatorio, l'impugnazione del divieto di sgravio di ruoli portanti crediti prescritti è il modo tipico per innestare, in tale tipo di processo, la domanda di accertamento dell'avvenuto compimento della prescrizione dei crediti il cui recupero sia stato affilato all'agente della riscossione.

Quanto al termine di prescrizione dei crediti per TARSU, questa Corte lo ha fissato in cinque anni, applicando l'art. 2948, comma 1, n. 4 c.c. (Cass., n. 4283/2010; Cass., n. 24679/2011).

E' stato anche affermato che l'art. 2953 c.c., in tema di prescrizione decennale dell'actio iudicati, si applica solo ai crediti portati da sentenze di condanna passate in giudicato, con evidente impossibilità di sua applicazione ai crediti portati da cartelle inoppugnabili, non potendo equipararsi la loro irretrattabilità agli effetti del giudicato, discendenti solo da un provvedimento giurisdizionale contenzioso irrevocabile.

Infine, coglie nel segno il condominio quando deduce che, essendo l'atto da esso impugnato un diniego di sgravio dei ruoli, chiesto per l'avvenuta prescrizione dei crediti da essi portati (prima ancora che dalle cartelle di pagamento emesse sulla base di quei ruoli), legittimato passivo dell'azione di annullamento (e di accertamento della prescrizione) è solo l'ente impositore (nella specie, il Comune di Milano).

Né potrebbe sostenersi che quest'ultimo si troverebbe in condizioni di minorata difesa, non disponendo della possibilità di produrre eventuali atti interruttivi della prescrizione, che sarebbero nella esclusiva disponibilità dell'agente della riscossione.

In disparte, infatti, la considerazione che il rapporto di affidamento esistente tra il Comune e il suo agente della riscossione configura quest'ultimo come una sorta di mandatario senza rappresentanza, al quale l'ente impositore potrebbe sempre richiedere gli atti da esso formati o detenuti necessari per difendersi in giudizio,

il Comune avrebbe comunque potuto chiedere di chiamare in giudizio l'agente della riscossione, sulla base dell'art. 23, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, affinché fosse accertata, anche nei suoi confronti, ed anche al fine di stigmatizzare una sua responsabilità in merito, l'inesistenza di atti interruttivi della prescrizione dei crediti affidati al suo recupero.

Dall'accoglimento del ricorso discende l'accertamento del compimento della prescrizione con riferimento ai crediti TARSU portati dai quattro ruoli e dalle pedissequae cartelle di pagamento indicati nel ricorso per cassazione, senza necessità di rinvio alla CTR in conseguenza della cassazione della sentenza impugnata.

6. Atteso l'andamento del giudizio, sussistono giusti motivi per compensare le spese del giudizio di appello.

Le spese del presente giudizio, invece, seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

#### P. Q. M.

accoglie il ricorso e, per l'effetto, annulla il diniego di sgravio impugnato in prime cure e dichiara la prescrizione dei crediti TARSU portati nei quattro ruoli e nelle pedissequae cartelle di pagamento indicati nel ricorso per cassazione.

Compensa le spese del giudizio di appello.

Condanna il Comune di Milano al pagamento, in favore del condominio ricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano in euro duemilasettecento per onorari, oltre al contributo unificato, al rimborso delle spese generali, Iva e cpa come per legge.

## **Corte di Cassazione, Sez. Penale, Sentenza n.10916 del 01 aprile 2020**

**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TERZA PENALE**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. LAPALORCIA Grazia – Presidente

Dott. ROSI Elisabetta – rel. Consigliere

Dott. DI STASI Antonella – Consigliere

Dott. CORBETTA Stefano – Consigliere

Dott. NOVIELLO Giuseppe – Consigliere

ha pronunciato la seguente:

### **SENTENZA**

sui ricorsi proposti da:

(OMISSIS), nato a (OMISSIS);

(OMISSIS), nato a (OMISSIS);

(OMISSIS), nato a (OMISSIS);

avverso la sentenza del 09/11/2018 della CORTE APPELLO di MILANO;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere Dott. ELISABETTA ROSI;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Dott. CORASANITI Giuseppe;

Il Proc. Gen. conclude per il rigetto e si riporta alla requisitoria che deposita anche per i difensori presenti.

uditi i difensori: per la ricorrente (OMISSIS), l'Avvocato (OMISSIS) del foro di Roma, che si riporta ai motivi e chiede l'annullamento della sentenza e l'Avvocato (OMISSIS) del foro di Milano, che si associa alle conclusioni del codifensore ed insiste sull'accoglimento dei motivi di ricorso;

per gli altri due ricorrenti, l'Avvocato (OMISSIS) del foro di Milano, si riporta ai motivi ed alle note d'udienza scritte, che deposita in udienza.

### **RITENUTO IN FATTO**

1. La Corte d'appello di Milano, con sentenza del 9/11/2018, in parziale riforma della sentenza del Tribunale di Milano del 19/10/2016, dichiarando improcedibile per difetto di querela il reato di appropriazione indebita continuata, in concorso, ascritto a (OMISSIS), (OMISSIS) e (OMISSIS) al capo C), ha rideterminato la pena

inflitta a (OMISSIS) in anni uno e mesi nove di reclusione per il reato commesso in concorso con (OMISSIS) giudicato separatamente – di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2 (capo A), per avere indicato nelle dichiarazioni fiscali presentate dalle società (OMISSIS) spa, (OMISSIS) spa, (OMISSIS) S.r.l., (OMISSIS) spa, (OMISSIS) S.r.l., relative agli anni di imposta 2010, 2011, 2012 e 2013, elementi passivi fittizi, avvalendosi di fatture per operazioni inesistenti, in quanto relative a prestazioni effettuate presso gli immobili di proprietà privata di (OMISSIS) e (OMISSIS) e non presso gli immobili delle società di capitali firmatarie dei documenti come invece falsamente indicato nelle causali delle fatture emesse dalle società, specificate dettagliatamente ai numeri da 1 a 22 del capo di imputazione (in (OMISSIS), fatti contestati dal (OMISSIS)), ciò al fine di evadere le imposte sui redditi e l'IVA. I fatti erano imputati a (OMISSIS) nella qualità di presidente del Consiglio di amministrazione e quale firmataria delle dichiarazioni presentate da (OMISSIS) spa, (OMISSIS) spa e (OMISSIS) spa, in concorso con (OMISSIS), previ accordi con i coimputati (OMISSIS) e (OMISSIS), titolari dello studio Archilabo, suoi architetti di fiducia, incaricati della progettazione e della direzione dei lavori da effettuare sugli immobili ubicati in Merate, Vence, Nizza Monferrato, Anacapri, Megeve, di proprietà (OMISSIS)/(OMISSIS), nonché di fungere da raccordo tra la committente (OMISSIS) e i fornitori delle prestazioni, mediante l'indicazione a questi ultimi delle modalità – soggetti, destinatari, causali – di fatturazione. La Corte ha dichiarato il reato di cui al capo A), limitatamente alla dichiarazione di imposta relativa all'anno 2009, estinto per intervenuta prescrizione.

2. La Corte di appello ha, altresì, rideterminato la pena inflitta a (OMISSIS) e (OMISSIS) in anni uno e mesi due di reclusione, nell'ambito della complessiva imputazione agli stessi ascritta al capo B), in relazione al delitto di cui agli articoli 110 e 81 cpv. c.p. e articolo 8 Decreto Legislativo n. 74 del 2000, perché, in concorso tra loro, in qualità di titolari dello studio Archilabo- Laboratorio di architettura, e in concorso con ciascuno degli amministratori/titolari delle società delle ditte indicate al capo A), in tempi diversi ed in esecuzione del medesimo disegno criminoso, agendo al fine di consentire alle società (OMISSIS) spa, (OMISSIS) spa, (OMISSIS) S.r.l., (OMISSIS) spa, (OMISSIS) S.r.l. di evadere le imposte sui redditi e l'IVA, quali architetti di fiducia, incaricati della progettazione e della direzione dei lavori da effettuare sugli immobili ubicati in Merate, Vence, Nizza Monferrato, Anacapri, Megeve, di proprietà di (OMISSIS)/(OMISSIS), nonché di fungere da raccordo tra (OMISSIS), (OMISSIS) e i fornitori delle prestazioni, indicando a questi ultimi le modalità – soggetti, destinatari, causali – emettevano e concorrevano a far emettere nei confronti delle predette società, negli anni 2010, 2011, 2012, 2013, fatture per operazioni inesistenti per gli importi indicati nel capo A) (in Milano e altri luoghi, fatti contestati dal (OMISSIS)). La Corte ha dichiarato estinto il reato per intervenuta prescrizione limitatamente alle fatture emesse dal 18/04/2009 a tutto il dicembre 2010.

3. Il Tribunale di Milano aveva ricostruito la vicenda ponendo a base delle proprie valutazioni gli esiti della verifica fiscale eseguita dal 28 febbraio 2013 presso la (OMISSIS) spa, nel corso della quale – poi estesa alla (OMISSIS), relativa ai periodi di imposta 2008-2013 e conclusa con processo verbale di constatazione del 20 maggio 2015 – era stato rinvenuto un faldone con la dicitura "Fatture bislacche", contenente oltre cento fatture ed acquisiti i documenti rinvenuti nel computer in uso al rag. (OMISSIS), dai quali emergeva che erano state fatturate alle società del Gruppo (OMISSIS) ingenti spese per lavori di ristrutturazione di immobili di proprietà esclusiva di (OMISSIS) e del di lei coniuge (OMISSIS), meccanismo che vedeva coinvolti anche i professionisti dello studio (OMISSIS). Dalla documentazione extracontabile, sia quella allegata alle fatture contenute nel faldone, che quella rinvenuta nel computer in uso al rag. (OMISSIS), emergeva che il luogo ove erano stati eseguiti i lavori era diverso dal luogo indicato nelle fatture o erano differenti le prestazioni riportate nel documento fiscale. Il meccanismo trovava conferma nelle testimonianze dei verbalizzanti e della segretaria del rag. (OMISSIS), la quale confermava la trasmissione di tali fatture per il pagamento all'ufficio fiscale interno ed al commercialista (OMISSIS), che curava la contabilità della (OMISSIS) ai fini della predisposizione dei bilanci e delle dichiarazioni dei redditi. Il giudice di prime cure aveva ritenuto provata la riferibilità a (OMISSIS) dal punto di vista oggettivo e soggettivo dei reati ascritti ai capi A) e C) ed aveva ritenuto del pari provata la responsabilità dei professionisti dello studio (OMISSIS) quali concorrenti/istigatori del rilascio da parte delle diverse ditte delle fatture a fronte di operazioni inesistenti. Nella determinazione delle sanzioni aveva riconosciuto a (OMISSIS) la sussistenza della circostanza attenuante ad effetto speciale di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 13-*bis*, a seguito del pagamento delle imposte evase per l'ammontare di Euro 3.613.874,00.

4. La Corte di appello, dichiarato improcedibile il reato di appropriazione indebita (capo C) per mancanza di querela e dichiarati estinti alcuni reati per intervenuta prescrizione, come già indicato, ha condiviso la ricostruzione dei fatti come descritta nella sentenza, fornendo la propria valutazione positiva in ordine alla configurabilità dei reati come contestati.

5. Avverso tale sentenza gli imputati hanno proposto i seguenti ricorsi per cassazione:

5.1. (OMISSIS), per il tramite dei propri difensori, Avv. (OMISSIS) e Avv. (OMISSIS), ha articolato i seguenti

motivi. Con il primo motivo si eccepisce la nullità della sentenza ex articolo 606 c.p.p., lettera c) per erronea applicazione ed inosservanza del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 18, comma 2 e 3, con conseguente incompetenza per territorio dell'Autorità giudiziaria, considerato che tanto il Tribunale quanto la Corte d'appello avrebbero errato nell'individuare competente territorialmente l'autorità giudiziaria di Milano. Infatti entrambi i giudici di merito danno per condiviso e non contestato presupposto la regola che, ai sensi dell'articolo 16 c.p.p., per la determinazione della competenza territoriale deve aversi riguardo al reato di cui al capo B), ossia al reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, essendo tale reato teleologicamente connesso ex articolo 12 c.p.p., lettera c) a quello di cui al capo A), dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti e pertanto sia il Tribunale che la Corte di appello hanno respinto l'eccezione di incompetenza, sollevata sin dall'inizio del procedimento dai difensori, individuando in quello di Milano il giudice competente per territorio, in tal modo errando nell'interpretazione e nell'applicazione delle norme che regolano la competenza quanto ai reati tributari e comunque hanno giustificato tale scelta con motivazioni tra loro opposte. In particolare, la sentenza impugnata risulta manifestamente contraddittoria laddove afferma di condividere le considerazioni svolte sul punto dal Tribunale, ma sviluppa poi un ragionamento del tutto opposto.

5.2. Di fatti il Tribunale aveva considerato inapplicabile il Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 18, comma 3, – che concerne le fatture per operazioni inesistenti emesse dal medesimo soggetto e nel corso dello stesso periodo di imposta – in quanto, nel caso di specie, i soggetti emittenti sono stati molteplici e le fatture hanno riguardato periodi di imposta diversi ed invece applicabile l'articolo 18, comma 1, del medesimo decreto, in base al quale la competenza territoriale deve essere determinata avuto riguardo al luogo di compimento del reato. Tuttavia, l'errore del primo giudice è consistito nell'aver ritenuto erroneamente sconosciuto il luogo di emissione delle fatture e pertanto nell'aver determinato la competenza secondo il criterio residuale, previsto dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 18, comma 1, laddove ha affermato che nel caso in cui non può applicarsi l'articolo 8 c.p.p. è competente il giudice del luogo di accertamento del reato. La Corte d'appello, di contro, pur affermando di condividere tale motivazione, ha poi sostenuto l'esatto contrario: il criterio da applicare al caso concreto sarebbe proprio il Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 18, comma 3, ossia non già il luogo di accertamento del reato, indicato dal comma 1 del citato articolo, ma il luogo in cui ha sede l'ufficio del pubblico ministero che per primo ha iscritto la notizia di reato.

5.3. A parere della difesa il luogo di commissione del reato è facilmente individuabile, in quanto il reato Decreto Legislativo n. 74 del 2000, ex articolo 8 si consuma al momento dell'emissione o del rilascio della fattura, ovvero, in caso di pluralità di documenti relativi al medesimo periodo, con l'emissione dell'ultimo documento. Di conseguenza, il reato commesso per primo risulta essere quello relativo alle fatture della società (OMISSIS) snc, con sede a Lissone (in provincia di Monza), per cui l'autorità giudiziaria competente doveva essere individuata in quella di Monza. In subordine, laddove si ritenga applicabile al caso di specie il Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 18, comma 3, la difesa eccepisce profili di illegittimità costituzionale della disposizione per eccesso di delega in violazione dell'articolo 76 Cost.. Invero, la legge delega che conferiva al Governo il potere di modificare le norme in materia di competenza per i reati tributari, vincolava il legislatore delegato a tenere conto delle regole generali previste dal codice di procedura penale e a predisporre deroghe, quali il luogo di accertamento del reato, solo per il caso di impossibilità di applicazione dei criteri generali. Il criterio del luogo di prima iscrizione nel registro della notizia criminis risulta quindi arbitrario e privo di legittimazione in quanto non previsto nella legge delega.

5.4 Con il secondo motivo di ricorso si deduce la nullità della sentenza ex articolo 606 c.p.p., lettera c) ed e) in relazione all'articolo 63 c.p.p., comma 2, per inutilizzabilità delle sommarie informazioni testimoniali rese dal rag. (OMISSIS) nelle date del 23/07/2014 e dell'11/09/2014, poiché egli in tali date, pur non risultando formalmente indagato, avrebbe dovuto essere considerato nella sostanza persona sottoposta ad indagini, considerato che gli indizi di reità emersi a suo carico sin dal luglio 2014 erano gravi e concordanti, in quanto non solo era nota la sua carica di direttore amministrativo della (OMISSIS) spa, ma presso il suo ufficio era stato rinvenuto il faldone recante la dicitura "fatture bislacche", recanti la sua sottoscrizione, e i verbalizzanti avevano già esaminato le "annotazioni manuali" dalle quali era stato desunto il carattere fittizio delle stesse. Infine, le dichiarazioni da lui rese avevano, sin dal primo momento, carattere auto-indiziante, in quanto egli si era qualificato gestore del patrimonio immobiliare del gruppo (OMISSIS), attribuendosi la paternità dei pagamenti delle prestazioni che si assumono inesistenti.

5.5. Con la terza censura si eccepisce la nullità della sentenza ex articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e) per inosservanza od erronea applicazione della legge penale e mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione, con riferimento al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articoli 1, 2, e 3, nonché errata qualificazione giuridica delle fatture quali fatture a fronte di operazioni inesistenti, considerato che la Corte di appello, benché sollecitata dalla difesa nei motivi di appello, non ha chiarito la natura oggettiva o soggettiva

della fittizietà, nonostante tale distinzione risulti rilevante in quanto solo nel caso di fittizietà oggettiva il reato di dichiarazione fraudolenta si configura in frode sia alle imposte dirette che all'IVA. Secondo la difesa nel caso di specie non si realizza alcuna fittizietà, né sotto il profilo soggettivo né sotto quello oggettivo. Circa il primo, nessuna irregolarità può riscontrarsi nell'intestazione delle fatture alle società del gruppo (OMISSIS), in quanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono state reali ed effettive, ossia indicative di importi corrispondenti ai pagamenti realmente effettuati, e non è stato mai affermato che i fornitori coinvolti sono soggetti fittiziamente interposti. Anche l'IVA risulta essere stata sempre regolarmente versata dalle società pagatrici ai soggetti che hanno effettuato la prestazione, per cui è inesistente qualsiasi lesione dell'interesse erariale alla corretta percezione del tributo. Nonostante ciò, la Corte d'appello ha ritenuto la sussistenza di fatture per operazioni soggettivamente fittizie sull'errato presupposto che il destinatario della fattura deve essere sempre il beneficiario effettivo della prestazione e non già chi ne effettui il pagamento, postulando una necessaria coincidenza tra la figura del beneficiario di fatto, con quella del soggetto destinatario della fattura ed omettendo di considerare che, ai fini IVA, rileva unicamente il committente della prestazione, mentre è sostanzialmente irrilevante chi ne sia beneficiario.

5.6. Infatti ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 18 e 19, la fattura viene emessa nei confronti del soggetto che risulta contrattualmente obbligato alla controprestazione in denaro, a fronte della prestazione negoziale effettuata dal fornitore, mentre non rileva la circostanza che il contraente possa cedere a terzi i benefici che scaturiscono da tali operazioni. Nel caso di specie erano le singole società del gruppo (OMISSIS) ad impegnarsi contrattualmente quali committenti e di conseguenza ad eseguire la controprestazione, ossia il pagamento alle ditte fornitrici, conformemente al dettato della legge; tale circostanza rimane immutata anche nel caso in cui i contratti alla base delle fatture vengano posti in dubbio di nullità od annullabilità, in quanto anche la prestazione indebita sul piano civilistico che sia stata comunque effettuata è rilevante ai fini tributari. Anche sotto il profilo oggettivo le fatture risultano regolari, in quanto possono considerarsi inesistenti le fatture emesse a fronte di operazioni non effettuate realmente, in tutto o in parte, o che indicano corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, che evidenzino cioè divergenza tra la realtà documentale e quella fattuale.

5.7. Che tale sia la *ratio* dell'incriminazione è confermato dal contenuto della recente riforma intervenuta nel sistema penale tributario a seguito dell'entrata in vigore del Decreto Legislativo n. 158 del 2015, che ha riformulato il Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articoli 2 e 3, ridefinendo i rapporti tra le due fattispecie attraverso la distinzione tra operazioni inesistenti rilevanti ai sensi dell'articolo 2 – consistenti in operazioni che non sono state realmente effettuate – e operazioni apparenti rilevanti ai sensi dell'articolo 3 – ossia le operazioni esistenti ma diverse da quelle rappresentate in fattura. Il Tribunale aveva ravvisato nelle fatture oggetto di imputazione un'ipotesi di inesistenza oggettiva, vista la diversità, totale o parziale, tra i costi indicati e i costi sostenuti, con ciò confondendo il concetto di inesistenza della prestazione sottostante alla fattura con quello di fittizietà dei costi, senza individuare quali sarebbero stati allora i costi reali rispetto a quelli formalmente fatturati. Di contro la Corte d'Appello appare avere del tutto ignorato lo specifico motivo di gravame, con evidente sussistenza di un vizio di omessa motivazione.

5.8. Con il quarto motivo di ricorso si eccepisce la nullità della sentenza ex articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e) per inosservanza ed erronea applicazione della legge penale e mancanza di motivazione in relazione al dolo specifico di evasione di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2, considerato che la Corte d'appello ha motivato quanto all'elemento soggettivo del reato in maniera assertiva, affermando la piena consapevolezza della ricorrente del sistema posto in essere all'evidente scopo evasivo, senza dare risposta al motivo d'appello con il quale la difesa forniva espressa giustificazione al "sistema" di fatturazione realizzato, dando atto che l'unico fine delle condotte contestate era quello di far gravare sulle società del gruppo (OMISSIS) le spese per la ristrutturazione e l'arredamento dei beni personali, esulando del tutto dagli obiettivi perseguiti quello di consentire un risparmio fiscale, circostanza che sarebbe oggettivamente dimostrata dall'irrisoria entità del risparmio poi conseguito pari a soli 90 mila Euro l'anno in rapporto a 15-20 milioni di annualità fiscale.

5.9. Con il quinto motivo di impugnazione si deduce la nullità della sentenza ex articolo 606 c.p.p., lettera e) per mancanza e manifesta illogicità della motivazione, nonché travisamento della prova, con riferimento alla consapevolezza della (OMISSIS) circa le modalità di pagamento e fatturazione delle prestazioni. Sul punto la Corte d'appello si limita a fornire una motivazione asseriva ed apparente, ignorando le specifiche censure sollevate dalla difesa con l'atto di appello. In particolare, si censurava la valutazione dei giudici di prime cure circa la sussistenza dell'elemento psicologico quanto alla sussistenza di un sistema evasivo, in considerazione della carica ricoperta dalla ricorrente di rappresentante legale della società debitrice, e la sottoscrizione da parte della stessa della dichiarazione fiscale, quando le società coinvolte nella vicenda sono cinque e la (OMISSIS) è stata firmataria della dichiarazione fiscale di sole tre società. Inoltre, si censuravano gli elementi

di prova che la Corte territoriale aveva posto a fondamento del giudizio di responsabilità della ricorrente, lamentandone il manifesto travisamento e nello specifico: a) il rapporto pluridecennale di collaborazione con il (OMISSIS) è circostanza del tutto neutra, o al massimo valorizzabile positivamente per la ricorrente, la quale, proprio in virtù della durata della collaborazione, nutriva nei confronti del (OMISSIS) una fiducia tale da esonerare lo stesso dalla rendicontazione del proprio operato e dall'affidargli in toto la cura dei propri interessi; b) la mail del 10 settembre 2008, con la quale la (OMISSIS) indicava al (OMISSIS) di "ripristinare il solito sistema", non contiene alcuna indicazione in merito alle modalità di fatturazione e di pagamento, ma al contrario appare più come una sorta di delega in bianco, che conferiva al ragioniere la più ampia autonomia operativa. Inoltre, come già evidenziato in appello, la paternità della mali è stata attribuita dalla teste (OMISSIS) al (OMISSIS) e non anche alla (OMISSIS); c) la conservazione delle fatture nelle cartelle icasticamente intitolate "fatture bislacche", e ritrovate nell'ufficio del rag. (OMISSIS), in alcun modo può provare la consapevolezza della ricorrente, essendo frutto dell'opera del primo; d) la costante presenza della (OMISSIS), insieme al marito e ai direttori dei lavori, sui cantieri inerenti le opere di ristrutturazione immobiliare privata è circostanza non provata e comunque neutra, non essendo conseguenza necessaria a tale presenza l'interessamento o la conoscenza delle modalità di fatturazione o comunque la definizione degli aspetti economici o amministrativi dei lavori stessi; e) il perdurare nel tempo di tale sistema con diversi fornitori e prestatori d'opera, per il tramite dei professionisti dello studio (OMISSIS), non dimostra la consapevolezza del sistema da parte della ricorrente, ma piuttosto l'estraneità della stessa al sistema medesimo. Invero, i lavori effettuati hanno riguardato inizialmente l'immobile di Nizza Monferrato, di proprietà del solo (OMISSIS), e solo in seguito l'immobile di proprietà dei coniugi sito a Merate, lavori attivati per iniziativa del (OMISSIS) e del (OMISSIS). Tutte queste circostanze, oggetto di specifici motivi di appello, sono state trascurate dalla Corte d'Appello, che avrebbe dovuto considerare, a conferma della responsabilità dei soli (OMISSIS) e (OMISSIS), la definizione delle rispettive posizioni processuali con sentenza ex articolo 444 c.p.p..

5.10. Con l'ultimo motivo di ricorso si eccepisce la nullità della sentenza ex articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e) per inosservanza della legge penale e mancanza di motivazione in relazione agli articoli 132 e 133 e 62-*bis* c.p., considerato che la dosimetria della pena inflitta, in misura superiore ai minimi edittali, non è corroborata da idonea motivazione, né proporzionata all'entità del fatto ed inoltre risulta mancare la motivazione in ordine al rigetto delle circostanze attenuanti generiche. Quanto al primo aspetto, si era evidenziato con le censure di appello che la determinazione della pena è stata erroneamente effettuata tenendo in considerazione l'importo complessivamente evaso da tutte le società del gruppo ed in tutte le annualità d'imposta, anziché considerando la sola evasione di imposta realizzata con il reato contestato alla ricorrente, ossia la dichiarazione fraudolenta della società (OMISSIS) spa nel 2009. Circa le circostanze attenuanti generiche, la difesa aveva elencato nell'atto di appello tutta una serie di attività sociali e culturali realizzate dalla ricorrente, dimostrative di una personalità tutt'altro che negativa, ma anche tale censura è rimasta senza congrua risposta.

6.1 (OMISSIS) e (OMISSIS), per il tramite del proprio difensore fiduciario Avv. (OMISSIS) del foro di Milano, hanno proposto ricorso per cassazione, articolato nei motivi di seguito sintetizzati. Con il primo motivo si lamenta la nullità della sentenza impugnata ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera c) ed e) per inosservanza dell'articolo 419 c.p.p., comma 1, in relazione al decreto di fissazione dell'udienza preliminare del 22 ottobre 2015, considerato che, come già eccepito tempestivamente all'udienza preliminare e nelle altre fasi del processo, nel decreto notificato agli imputati non erano contenuti gli avvertimenti, ex articoli 420-*bis*, 420-*ter*, 420-*quater* e 420-*quinquies* c.p.p., lacuna sanzionabile con la nullità ex articolo 179 c.p.p., comma 1, lettera c).

6.2. Con il secondo motivo si deduce la nullità ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera c) per inosservanza dell'articolo 429 c.p.p., comma 1, lettera f) dell'ordinanza che ha rigettato la predetta eccezione con riferimento alla nullità del decreto che ha disposto il giudizio, considerato che lo stesso conteneva l'avviso "che l'imputato non comparendo sarà giudicato in assenza", nonostante l'articolo 429 c.p.p., comma 1, lettera f) preveda che sia incluso l'avvertimento che la conseguenza della mancata comparizione è che "si procederà in contumacia";

6.3. Con il terzo motivo di ricorso si eccepisce la nullità della sentenza impugnata ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera e) per mancanza di motivazione con riferimento alla nullità dell'ordinanza del Tribunale di Milano del 17 giugno 2016, che aveva deciso in merito alla questione di legittimità costituzionale dell'articolo 429 c.p.p., comma 1, lettera f), sollevata dalla difesa in sede di questioni preliminari, considerato che la Corte territoriale ha omesso di motivare in relazione al motivo di appello sollevato dalla difesa con il quale si lamentava l'eccesso di potere manifestato dal Tribunale di Milano nell'ordinanza citata, avendo tale giudice ritenuto possibile una "interpretazione costituzionalmente orientata" dell'articolo 429 c.p.p., comma 1, lettera f), quando invece, secondo la difesa, la questione continua ad essere non manifestamente infondata e pertanto va rimessa ai giudici costituzionali. In particolare, la difesa sostiene che la disposizione di cui all'articolo

429 c.p.p., comma 1, lettera f), anziché essere garantista nei confronti dell'imputato, risulta decettiva e ingannatoria, facendo espresso riferimento all'ormai eliminato istituto della contumacia, e quindi inducendo l'imputato a ritenere che, non partecipando al processo, riceverà la notifica dell'estratto contumaciale, con conseguente conoscibilità della sentenza.

6.4 Con la quarta censura proposta si deduce la nullità della sentenza impugnata, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera c), per erronea applicazione del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 18, comma 3 e articolo 8, comma 2 nonché degli articoli 8 e 16 c.p.p. in relazione alla ritenuta competenza territoriale dell'autorità giudiziaria di Milano, considerato che la motivazione dei giudici di secondo grado risulta manifestamente contraddittoria sul punto, in quanto dapprima è stato affermato di condividere il giudizio espresso dal Tribunale di Milano, ma nel prosieguo si sostiene la tesi dell'applicabilità dell'articolo 18, comma 3, del citato D.Lgs., invece espressamente esclusa dal Tribunale di Milano. Invero, quest'ultimo aveva correttamente sottolineato come tale norma è applicabile nel solo caso in cui le fatture per operazioni inesistenti siano state emesse da parte del medesimo soggetto e siano riferibili al medesimo periodo di imposta, mentre negli altri casi, ossia quando le fatture per operazioni inesistenti sono emesse da una pluralità di soggetti, ed in relazione ad una pluralità di anni di imposta – come nel caso di specie – non si applica la disposizione specifica di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 18 comma 3, ma va fatto riferimento alle regole generali di cui agli articoli 8 e 16 c.p.p., secondo le quali è competente l'autorità del luogo di accertamento del reato. Essendo il reato più grave quello di cui al capo B), ed il primo reato quello relativo all'emissione della fattura da parte di società avente sede a Lissone (MB), il giudice competente andava individuato nel Tribunale di Monza.

6.5. Con il quinto motivo di ricorso, si eccepisce la nullità della sentenza impugnata, ex articolo 606 c.p.p., comma 1, lettera c) ed e), per erronea applicazione del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 8, in quanto i giudici hanno ritenuto le fatture emesse oggettivamente inesistenti, considerando qualsiasi difformità tra la realtà fattuale e quanto risulta dai documenti fiscali, mentre le fatture oggetto di contestazione non possono considerarsi riconducibili a nessuna delle ipotesi di inesistenza, nozione introdotta dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 1, comma 1, lettera a), come interpretato dalla giurisprudenza di legittimità. La difesa sostiene che nel caso di specie non può parlarsi né di inesistenza oggettiva, ossia di inesistenza materiale della prestazione, né di "inesistenza giuridica" che si verifica ogni qualvolta la prestazione, pur naturalisticamente esistente, abbia una natura giuridica diversa da quella descritta nella causale e sia strutturalmente diversa da essa, tanto da essere soggetta a disciplina differente. Nel caso di specie l'unica difformità rispetto alla descrizione contenuta nelle fatture è il luogo di effettuazione della prestazione, ovvero l'immobile oggetto dell'intervento, differenza non in grado di portare all'affermazione né di una inesistenza materiale, né di una inesistenza giuridica. Né si può parlare di inesistenza soggettiva, in quanto le fatture erano emesse nei confronti di chi poi provvedeva al pagamento, essendo invero irrilevante ai fini fiscali che le prestazioni sottese alle fatture siano destinate a beneficio di un terzo. Inoltre, a seguito dell'intervento riformatore operato con il Decreto Legislativo n. 158 del 2015, sono stati eliminati dall'ambito di rilevanza penale i costi dei quali una società decida di farsi carico nonostante non le competano (i cd. costi fittizi indeducibili), che restano rilevanti su un piano fiscale e civilistico ma non più su quello penale, per cui doveva essere confermata l'irrilevanza penale delle condotte contestate ai ricorrenti.

6.6. Con il sesto motivo di ricorso, si deduce la nullità della sentenza ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., comma 1, lettera b) ed e), per erronea applicazione del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 8, nonché per carenza di motivazione con riferimento alla sussistenza del dolo specifico di evasione, atteso che i giudici hanno esposto il proprio convincimento con motivazione illogica ed assertiva, avendo ricavato la prova della finalità evasiva della condotta sia dall'esistenza di un asserito "consolidato metodo di fatturazione", posto d'essere d'intesa dalla (OMISSIS) e dal rag. (OMISSIS), sia dal fatto che i ricorrenti risultavano presenti sui cantieri, quasi che tale circostanza rendesse evidente che i medesimi sapessero distinguere quale società fosse la effettiva proprietaria dei beni su cui, di volta in volta, essi realizzavano i lavori. Tali elementi non sono sufficienti, a parere della difesa, a fondare il giudizio di colpevolezza dei ricorrenti, considerato altresì l'importo dell'evasione, corrispondente ad un risparmio complessivo di solo un terzo della spesa complessiva. La sentenza impugnata risulta carente di motivazione anche in relazione al secondo rilievo avanzato dalla difesa in grado di appello, non avendo argomentato alcuna risposta all'osservazione relativa all'effettivo pagamento dei costi indicati in fattura da parte della società ricevente il documento fiscale, per cui deve considerarsi corretta l'imposizione fiscale a carico di chi abbia effettuato il pagamento, a prescindere dal fatto che il beneficiario della fattura sia o meno beneficiario della prestazione.

6.7. Con il settimo motivo di ricorso si deduce la nullità della sentenza ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) per erronea applicazione dell'articolo 110 c.p., in relazione al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 8, con riferimento alla responsabilità dell'architetto (OMISSIS), considerato che i giudici hanno ritenuto accertato che tutte le questioni contabili attinenti alla società (OMISSIS), e in particolare l'attività di fatturazione, erano gestite dal Geom. (OMISSIS), con la conseguenza che il concorso della (OMISSIS) era dovuto solo al fatto

che la stessa è moglie del primo e contitolare dello studio, donde la sua sicura conoscenza della mole di false fatturazioni che la (OMISSIS) richiedeva al marito. Per contro, secondo la difesa, in capo alla (OMISSIS) poteva al massimo configurarsi una connivenza non punibile, non essendoci prova alcuna di una condotta morale o materiale dalla stessa, posta in essere per agevolare in qualche modo la presunta attività illecita di fatturazione.

6.8 Con l'ottava censura è dedotta la nullità della sentenza ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) per inosservanza del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 13-*bis*, nonché ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera e) per carenza di motivazione, considerato che la Corte d'appello ha negato ai ricorrenti la concessione della circostanza attenuante citata, concessa invece alla (OMISSIS), poiché gli stessi, in quanto soggetti emittenti, non concorrono nel reato di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2, contestato solo a quest'ultima. La Corte d'appello pare dimenticare che il reato di cui all'articolo 8 e quello di cui all'articolo 2 del menzionato Decreto Legislativo sono tuttavia inscindibili, essendo l'uno l'antecedente causale necessario dell'altro, e che la suddetta circostanza attenuante ha carattere oggettivo, in quanto consegue dal pagamento dell'obbligazione tributaria prescindendo dall'autore del pagamento, avendo per scopo il soddisfacimento dell'erario.

6.9. Con l'ultimo motivo di ricorso si eccepisce la nullità della sentenza impugnata ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera e) per carenza di motivazione in relazione al trattamento sanzionatorio, risultando eccessiva la pena comminata rispetto al ruolo attribuito ai ricorrenti.

7. All'odierna udienza la difesa dei ricorrenti (OMISSIS) e (OMISSIS) depositava note scritte con le quali contestava in particolare il dolo di evasione, in considerazione del fatto che era evidente che il meccanismo di fatturazione, in quanto coinvolgente società estere per le quali non era stata elevata imputazione, aveva unicamente fine appropriativo. Il Procuratore generale e le difese concludevano come da verbale, come indicato in intestazione.

## CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Si reputa utile svolgere un esame congiunto delle censure comuni in materia processuale, sviluppando, ove necessario, argomentazioni specifiche rispetto alle posizioni ed alle deduzioni dei singoli ricorrenti.

1.1. Il difetto di competenza territoriale dei giudici milanesi, dedotto già con i motivi di appello e nuovamente sollevato da tutti i ricorrenti nei rispettivi ricorsi, non sussiste. Va ricordato che nei reati tributari trova applicazione il Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 18, che prevale sulle regole codicistiche poiché si pone nei confronti di queste in un rapporto di specialità; tale disposizione determina la competenza per territorio stabilendo un criterio di carattere generale, che è valido per tutti i reati tributari, ma prevede anche, giusta clausola di salvezza, due eccezioni. In via generale è previsto che la competenza per territorio nei reati tributari venga determinata ai sensi dell'articolo 8 c.p.p. e, in mancanza di elementi per determinare il luogo, mediante l'attribuzione della competenza al giudice del luogo di accertamento del reato applicandosi quindi le regole suppletive di cui all'articolo 9 c.p.p..

1.2. La prima eccezione riguarda i reati tributari c.d. in dichiarazione, quelli previsti dal capo I del titolo II del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, per i quali è competente il giudice del luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale poiché in tale luogo, secondo l'espressa previsione dell'articolo 18, comma 2 citato, il reato si considera consumato. La seconda eccezione è relativa al reato di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 8: nell'ipotesi di plurima emissione di fatture nel medesimo periodo di imposta in luoghi diversi, il reato si considera unico (giusto il comma 2 dell'articolo 8) e l'articolo 18, comma 3, dispone che la competenza sia attribuita al giudice del luogo nel quale ha sede l'ufficio del pubblico ministero che ha provveduto per primo a iscrivere la notizia di reato nel relativo registro, criterio legale che ripete, con gli opportuni adattamenti, quello contemplato dall'articolo 9 c.p.p., comma 3.

1.3. I ricorrenti hanno evidenziato una *ratio* decidendi contraddittoria tra il Tribunale che ha fatto ricorso al criterio di cui all'articolo 18, comma 1, del decreto legislativo citato, e la Corte di appello, che ha invece ritenuto di dovere applicare il comma 3 del medesimo articolo, disposizione che non sarebbe invece applicabile, a parere delle difese dei ricorrenti, in quanto si riferisce al solo caso di fatture plurime emesse da un unico soggetto, in linea con quanto affermato nella relazione governativa di accompagnamento e da una pronuncia della giurisprudenza di legittimità (Sez. 3, n. 20505 del 19/2/2014, Maccarrone, Rv.259680).

1.4. Il caso all'esame, invece, concerne una ipotesi di connessione di numerosi reati tributari, commessi da persone diverse: quello di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2, ascritto alla (OMISSIS) in relazione a più anni di imposta (capo A) e quello di cui all'articolo 8 del medesimo decreto legislativo ascritto a (OMISSIS) e (OMISSIS) (capo B) sia quali emittenti diretti delle fatture per le loro prestazioni professionali,

sia con condotte concorsuali con altre ditte emittenti, aventi domicilio fiscale in luoghi diversi, reato anch'esso contestato con la continuazione per plurimi anni di imposta. Infatti la previsione del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 9 che, al fine di evitare che la medesima condotta sostanziale sia punita due volte, esclude la configurabilità del concorso tra chi emette la fattura per operazioni inesistenti nel reato e chi se ne avvale e viceversa – non impedisce il concorso nell'emissione della fattura, secondo le regole ordinarie dell'articolo 110 c.p., di soggetti diversi dall'utilizzatore (così, da ultimo, Sez.3, n. 51468 del 18/06/2018, Mori, Rv. 274208).

1.5 Le distinte disposizioni di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articoli 2 ed 8 prevedono limiti edittali di pena di pari entità e dunque la competenza per territorio appartiene al giudice del luogo dove è stato commesso il primo reato (articolo 16 c.p.p.), che all'evidenza non può mai essere la fattispecie di tipo dichiarativo di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2 (per la quale la competenza per territorio è individuata nel giudice del luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale, secondo l'espressa previsione dell'articolo 18, comma 2 del medesimo D.Lgs.), considerato che il tempus commissi delicti per tale reato coincide con la data della presentazione o scadenza delle dichiarazioni fiscali ma quella, speculare, dell'articolo 8, posto che le fatture annotate nella dichiarazione annuale non possono che essere state emesse durante l'esercizio precedente.

1.6. Mentre le due fattispecie non possono essere mai ascritte congiuntamente alla medesima persona fisica, in virtù della espressa deroga ricordata, nella ricostruzione effettuata dai giudici di merito del caso qui all'esame, i ricorrenti – e gli altri imputati che hanno diversamente definito la loro posizione processuale pur rispondendo ciascuno di diversi delitti (dichiarazione fraudolenta e concorso in emissione di fatture per operazioni inesistenti), certamente hanno posto in essere sia la determinazione volitiva che gli atti prodromici "in intesa", di talché è evidente che i reati risultano legati tra loro dalla connessione ex articolo 12 c.p.p., lettera c), per cui in virtù del disposto dell'articolo 16 c.p.p., il primo reato deve essere individuato in quello di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2008, articolo 8, ascritto in concorso ai ricorrenti (OMISSIS) e (OMISSIS), come commesso dal (OMISSIS), mentre la fattispecie di fraudolenta dichiarazione risulta contestata alla (OMISSIS), in continuazione, nell'arco temporale compreso tra il (OMISSIS).

1.7. Orbene, in virtù del già descritto disposto di cui all'articolo 8, comma 2, va considerato quale unico reato il concorso di (OMISSIS) e (OMISSIS) nelle emissioni di fatture per ciascun anno di imposta; si tratta di un concorso consumato per il tramite di autore mediato, essendo evidente che i terzi emittenti coinvolti, nel fatturare prestazioni effettivamente poste in essere, ben potevano indicare un destinatario della prestazione, diverso dalla persona fisica beneficiaria della stessa, perché indotti in errore proprio dalle indicazioni dei professionisti dello studio (OMISSIS), senza essere necessariamente consapevoli del sistema fraudolento, sistema che, nell'addebitare alle diverse società del gruppo (OMISSIS) ingenti spese per beni di proprietà esclusiva della persona fisica (OMISSIS), consentiva la creazione di costi non inerenti e l'accantonamento di crediti IVA, nella realtà non spettanti.

1.8. Pertanto, poiché le fatture emesse in epoca più remota, stando a quanto indicato nelle originarie imputazioni contenute nel decreto di rinvio a giudizio (come riportate in allegato nella sentenza di primo grado), si riferiscono all'anno 2008, ma in nessuna delle sentenze di merito è stato individuato con certezza il luogo ove tali fatture furono predisposte – verosimilmente lo studio professionale dei ricorrenti (OMISSIS) e (OMISSIS), in quanto ideatori dell'evasione fraudolenta, ma comunque in luoghi diversi, a seconda dei fornitori di beni e servizi coinvolti -, la competenza è stata correttamente attribuita al giudice di Milano, luogo di accertamento del reato secondo quanto previsto dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 18, comma 1.

1.9. Sul punto non ha rilevanza che la Corte d'appello abbia fatto ricorso ad un criterio diverso (quello del luogo in cui ha sede l'ufficio del pubblico ministero che ha provveduto per primo ad iscrivere la notizia di reato), in quanto nel caso di specie tale luogo coincide con il luogo di accertamento del reato. D'altra parte l'obiettivo che il legislatore aveva in mente nel predisporre tale specifica disposizione sulla competenza territoriale per i reati tributari era rendere agevole l'individuazione dell'autorità giudiziaria competente nel caso di pluralità di fatture per operazioni inesistenti, emesse in luoghi diversi.

1.10. Sulla base di quanto affermato, la questione relativa alla presunta incostituzionalità del criterio di attribuzione della competenza previsto dalla norma di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 18, comma 3 risulta del tutto irrilevante nel caso di specie, ma comunque la stessa sarebbe all'evidenza manifestamente infondata: il presunto "eccesso di delega" non sussiste, in quanto la linea guida espressa dalla L. Delega 25 giugno 1999, n. 205, articolo 9, comma 2, lettera h) è stata nella sostanza rispettata, in quanto il legislatore delegato ha posto come regola generale della competenza territoriale il locus commissi delicti, con il criterio residuale del luogo dell'accertamento, ritenendo necessario individuare un ulteriore

criterio solo in riferimento alle fattispecie speculari contemplate dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articoli 2 ed 8, nel pieno rispetto del principio del giudice naturale precostituito per legge. Comunque l'articolo 16, comma 1, lettera b) della citata legge delega consente al Governo l'emanazione di norme di coordinamento con le altre leggi dello Stato, di talchè, all'evidenza, non sussiste alcun profilo di contrasto con il parametro costituzionale evocato.

1.11. Passando all'esame delle altre questioni di natura processuale sollevate dai ricorrenti (OMISSIS) e (OMISSIS), risulta innanzitutto manifestamente infondata la prima censura, ossia l'eccezione di nullità della sentenza di primo grado, ed il conseguente vizio di violazione di legge processuale della sentenza impugnata, in relazione al decreto di fissazione dell'udienza preliminare, asseritamente nullo per inosservanza dell'articolo 419 c.p.p., comma 1, in quanto avrebbe incluso negli avvertimenti per l'imputato solo il richiamo all'articolo 420-*bis* c.p.p. e non gli articoli a seguire. Considerato il principio di tassatività delle nullità, il Collegio condivide il giudizio già espresso dalla Corte di appello di una mera irregolarità formale, posto inoltre che da tale mancata menzione non è scaturita alcuna conseguenza, e che il richiamo alla disciplina dell'assenza contenuta nell'articolo 420-*bis* c.p.p. consente all'indagato di conoscere le ricadute nel processo della sua eventuale scelta di non partecipare all'udienza.

1.12. I ricorrenti hanno anche censurato l'ordinanza per inosservanza dell'articolo 429 c.p.p., comma 2, lettera f) (secondo motivo articolato dalla difesa di (OMISSIS) e (OMISSIS)), avendo i giudici di secondo grado respinto l'eccezione di nullità del decreto che ha disposto il giudizio per asserita difformità del contenuto rispetto alla previsione normativa, la quale prevede ancora la menzione della contumacia quale conseguenza della mancata presentazione dell'imputato in udienza. Il motivo è anch'esso manifestamente infondato, avendo la giurisprudenza di questa Corte Suprema statuito che non consegue alcuna nullità all'omissione dell'avvertimento all'imputato che, non comparendo, sarà giudicato in contumacia, ancora previsto nella menzionata norma del codice di rito, in quanto non solo tale avvertimento non rappresenta un requisito del decreto di citazione, ma la funzione essenziale di tale avviso è quella di informare l'imputato che la sua assenza non incolpevole non preclude l'ordinario svolgimento del processo (in tal senso, Sez.4, n. 5017/2019 del 19/12/2018, Severino, Rv. 275116, Sez. 2, n. 36097 del 14/05/2014, Diodato e altro, Rv. 260354).

1.13. La sollecitata questione di illegittimità costituzionale sulla disposizione dell'articolo 429 c.p.p., nella parte in cui prevede ancora la menzione della contumacia, nonostante la novella normativa (terzo motivo di ricorso articolato dalla difesa di (OMISSIS) e (OMISSIS)), risulta manifestamente infondata, per cui è del tutto coerente ed immune da vizi di motivazione la risposta fornita nella sentenza impugnata, posto che il ricorso all'interpretazione adeguatrice della norma rappresenta un dovere per il giudice comune prima di sollevare qualunque questione di legittimità costituzionale, atteso che una disposizione può essere censurata innanzi al Giudice delle leggi solo laddove non sia possibile fare ricorso ad una interpretazione costituzionalmente orientata e non già in presenza di una possibile opzione interpretativa della norma contrastante con la Carta costituzionale.

1.14. Per quanto attiene al secondo motivo di ricorso proposto dalla difesa della (OMISSIS), con il quale sono stati eccepiti la violazione di legge processuale e il vizio di motivazione apparente in ordine all'eccezione di inutilizzabilità ex articolo 63 c.p.p., comma 2, delle dichiarazioni rese nella qualità di persona informata dei fatti dal rag. (OMISSIS) in data 23 luglio e 11 settembre 2014, la ricorrente ha sostenuto che, nonostante il dichiarante non avesse ancora assunto formale veste di indagato nell'ambito del procedimento penale, egli lo era nella sostanza, per la sussistenza di indizi gravi a suo carico.

1.15. Per quanto attiene al profilo di violazione di legge, deve essere ricordato che in tema di prova dichiarativa le Sezioni unite di questa Corte hanno affermato il principio che spetta al giudice di merito il potere di verificare in termini sostanziali, e quindi al di là del riscontro di indici formali (come l'eventuale già intervenuta iscrizione nominativa nel registro delle notizie di reato), l'attribuibilità al dichiarante della qualità di indagato nel momento in cui le dichiarazioni stesse vengano rese, ma il relativo accertamento si sottrae, se congruamente motivato, al sindacato di legittimità (sentenza n. 15208 del 25/02/2010, Mills, Rv. 246584 e conforme, più di recente, Sez.6, n. 20098 del 19/04/2016, Pg in proc. Scalisi ed altri, Rv. 267129).

1.16. D'altra parte questo Collegio intende qui anche ribadire il principio che quando dalle dichiarazioni rese da una persona emergano indizi di colpevolezza a carico della stessa nel corso dell'esame testimoniale – e quindi nell'impossibilità di esercitare i diritti di difesa – i contenuti dichiarativi non possono essere utilizzate a suo carico, ma possono certamente esserlo nei confronti dei terzi (in tal senso, Sez.6, n. 29535 del 02/07/2013, Oppolo e altro, Rv. 256151, Sez. 2, n. 43338 del 24/09/2015, Faranda, Rv. 265071).

1.17. Orbene nel caso di specie risulta dalla lettura della motivazione che la Corte di appello ha escluso che a carico del rag. (OMISSIS) potessero essere ravvisati indizi di reità al momento della sua assunzione quale persona informata dei fatti, condividendo con argomentazione coerente la valutazione già espressa sul punto

dai giudici di prime cure. Pertanto va rilevato come nella sostanza il motivo formulato dalla ricorrente tende a suggerire una diversa lettura di quanto considerato dai giudici di merito all'esito dell'esame di tutto il materiale probatorio in atti, accertamento di fatto precluso a questa Corte in considerazione degli ambiti del giudizio di legittimità.

1.18. Peraltro, è decisivo osservare come le dichiarazioni del rag. (OMISSIS) non assumono alcun valore essenziale nell'ambito della ricostruzione probatoria operata dai giudici di merito, fondata sulla documentazione acquisita all'esito degli atti di accertamento tributario (non solo di quella contenuta nel faldone "fatture bislacche"), sulle testimonianze del verbalizzante e della segretaria di (OMISSIS) ed anche sulla valutazione del comportamento della ricorrente successivo all'inizio delle indagini, quali la restituzione alle società del gruppo (OMISSIS) delle somme dalle stesse corrisposte ai fornitori in pagamento delle fatture oggetto del processo. Del resto, sviluppando le basi giuridiche di sostegno al motivo (pag. 19), è la stessa difesa della ricorrente ad evidenziare che i contenuti di dette dichiarazioni non sono stati utilizzati dai giudici di appello per confermare la sentenza di primo grado.

2. Venendo alla trattazione della terza censura proposta dalla difesa (OMISSIS) (che è opportuno trattare congiuntamente con il quinto motivo dei ricorrenti (OMISSIS) e (OMISSIS)), con cui si deducono vizi di legittimità della sentenza impugnata in relazione alla configurabilità del delitto alla stessa ascritto ed alla valutazione delle fatture, erroneamente ritenute, a parere della difesa, inesistenti in quanto non emesse nei confronti del beneficiario della prestazione, questo Collegio ritiene che tali doglianze siano infondate, dovendo in premessa essere rilevato che non è stata oggetto di alcuna contestazione, neppure in grado di appello, la ricostruzione fattuale operata nel corso dei giudizi di merito (come sintetizzata alle pagine 2, 3, 4 e 5 della sentenza impugnata).

2.1. Il punto controverso attiene alla qualificazione giuridica delle fatture, ossia se possa dirsi che le stesse rientrano nella categoria delle fatture emesse a fronte di operazioni oggettivamente e/o soggettivamente inesistenti ai sensi del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 1, lettera a), che definisce fatture per operazioni inesistenti non solo quelle emesse a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto od in parte o che indicano corrispettivi o imposte superiori a quella reale, ma anche le fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi. Le fatture soggettivamente inesistenti sono perciò quelle caratterizzate dalla divergenza tra la rappresentazione documentale e la realtà attinente ad uno dei soggetti che intervengono nell'operazione. Del tutto correttamente sia il giudice di primo grado che Corte di appello hanno ritenuto che le fatture in contestazione furono emesse per prestazioni mai eseguite per conto delle società riferibili alla (OMISSIS), posto che, a differenza da quanto sostenuto nel ricorso, l'inesistenza soggettiva dell'operazione documentata in fattura non è limitata al caso delle frodi carosello, dove l'inesistenza soggettiva si riferisce all'emittente il documento, ma ricorre ogni qualvolta ci sia una interposizione fittizia di una qualsiasi delle parti effettive dell'operazione contrattuale; inoltre, come si spiegherà meglio nel prosieguo, la Corte di appello ha bene motivato il proprio giudizio in ordine a tali fatture, ritenendo che le stesse fossero state emesse a fronte di operazioni soggettivamente – e, in parte, oggettivamente – inesistenti.

2.2. Né risulta percorribile la strada, suggerita nel ricorso, della derubricazione della fattispecie contestata a (OMISSIS) in quella dell'articolo 3 Decreto Legislativo n. 74 cit. (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) come riformulata dal Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, con il quale è stata anche introdotta nel Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 1 una nuova definizione per le operazioni simulate (oggettivamente) o soggettivamente, specificando che si tratta di operazioni diverse da quelle disciplinate dal L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 10- *bis*, ossia delle operazioni elusive od abusive, prive di penale rilevanza ai sensi del comma 13 del citato articolo 10-*bis*.

2.3. Di recente proprio i rapporti tra la fattispecie di cui all'articolo 2 e quella di cui all'articolo 3 citati sono stati oggetto di analisi da parte della Corte costituzionale nella sentenza n. 95 del 6 febbraio 2019, con la quale è stata dichiarata non fondata la questione di legittimità costituzionale della disposizione di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2, sotto il profilo della mancata previsione di soglie di punibilità in ragione dell'importo delle imposte fraudolentemente non dichiarate. Nell'ambito di tale pronuncia il Giudice delle leggi ha innanzitutto osservato che sia la mancata previsione di soglie di punibilità per l'utilizzatore nelle dichiarazioni fiscali delle fatture emesse a fronte operazioni inesistenti, sia la previsione speculare del reato di emissione di documentazione per operazioni inesistenti – punito indipendentemente dalla concreta utilizzazione della fattura da parte di terzi a scopo di evasione fiscale – dimostrano un particolare rigore del legislatore nell'ambito della tutela penale del sistema tributario, in considerazione del ruolo che la fattura riveste nel sistema di applicazione dell'IVA (tributo armonizzato di diritto Europeo in base alla direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto), sistema che garantisce l'attuazione del principio della neutralità dell'imposta rispetto ai soggetti passivi, mediante il meccanismo della rivalsa e della detrazione.

2.4. Infatti l'emissione della fattura fa sorgere un debito d'imposta in capo al cedente o al prestatore di servizio e legittima il cessionario o committente, sempre che lo stesso sia soggetto passivo di tale imposta, alla detrazione dell'IVA indicata nel documento, nonché a dedurre l'importo corrisposto per la prestazione quale costo sostenuto, riducendo la base imponibile ai fini delle imposte dirette. Per questa ragione la Corte costituzionale ha ritenuto del tutto ragionevole la scelta legislativa di riservare alla fattispecie di cui all'articolo 2 del Decreto Legislativo citato un trattamento distinto, e più severo, in rapporto ad artifici pertinenti altro tipo di dichiarazione o documento mendace, che sono invece inclusi nella disposizione di cui all'articolo 3 del D.Lgs., norma incriminatrice sussidiaria, come conferma la presenza nell'incipit della disposizione della clausola di riserva "Fuori dei casi previsti dall'articolo 2".

2.5. Secondo i giudici della Consulta è proprio l'oggetto delle condotte di falsificazione, ossia la fattura, provvista di particolare efficacia probatoria in base alla disciplina tributaria (in tal senso Sez.3, n. 46785 del 10/11/2011, P.M. in proc. Acitorio, Rv. 251622) a connotare per maggiore gravità la fattispecie penale della dichiarazione fraudolenta di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2, in coerenza con il sistema codicistico che disciplina i delitti di falso, il quale si caratterizza per la previsione di limiti edittali di pena, differenziati in base alla tipologia del documento oggetto della condotta di immutatio veri.

2.6. Pertanto occorre qui ribadire il principio che il riferimento a talune ipotesi di fatturazione, contenuto nel Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 3, comma 3, come riformato dal Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, non ha modificato il rapporto di specialità reciproca esistente tra le fattispecie di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2 (Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e quella di cui all'articolo 3, (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) in quanto, "accanto ad un nucleo comune costituito dalla presentazione di una dichiarazione infedele, il primo presuppone l'utilizzazione di fatture o documenti analoghi relativi ad operazioni inesistenti, mentre il secondo, una falsa rappresentazione delle scritture contabili obbligatorie nonché l'impiego di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e il raggiungimento della soglia di punibilità" (cfr. Sez.3, n. 6360/19 del 23/10/2018, Capobianco, Rv. 275698, Sez. F. n. 47603 del 31/08/2017, Morini, Rv. 271033 – pag. 5 motivaz.).

2.7. Di conseguenza il discrimine tra i due reati previsti non è dato dalla natura dell'operazione, ma dal modo in cui essa è documentata (in tal senso Sez. 3, n. 38185 del 11/04/2017, Pozzi, Rv. 270692), poiché alla particolare idoneità probatoria delle fatture corrisponde una maggiore capacità decettiva delle falsità commesse utilizzando proprio tali documenti.

2.8. Quanto alla definizione di operazione soggettivamente inesistente, per la giurisprudenza di legittimità essa è quella non realmente intercorsa tra i soggetti che figurano quale emittente e percettore della fattura. La diversità può riguardare chi abbia emesso il documento ma non abbia in realtà effettuato alcuna prestazione, ovvero il caso in cui essa sia stata effettuata non in favore di colui che risulta destinatario del documento fiscale: in tal caso la diversità riguarda il destinatario della fattura, che quindi la utilizza pur non essendo committente, né beneficiario di alcuna prestazione, annotando nella contabilità i costi sostenuti ed i crediti d'IVA senza che ciò corrisponda ad una operazione realmente intercorsa tra le parti: il beneficiario reale della prestazione è un altro (cfr. Sez. 3, n. 10394 del 14/01/2010, Gerotto, Rv. 246327), mentre nel documento è indicato un soggetto che non ha preso parte all'operazione economica. Quando la falsità ha ad oggetto l'indicazione dei soggetti tra i quali è intercorsa l'operazione ("soggetti diversi da quelli effettivi", cfr. Sez.3, n. 27392 del 27/04/2012, P.M. in proc. Bosco e altro, Rv. 253055), viene integrato il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

2.9. A tale proposito va osservato che una decisione di questa Sezione ricordata dalle difese dei ricorrenti – ebbe ad affermare il principio, così massimato, che il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, presuppone che uno dei soggetti dell'operazione sia rimasto del tutto estraneo alla stessa, nel senso di non aver assunto, nella realtà, la qualità di committente o cessionario della merce o del servizio ovvero di erogatore o percettore dell'importo della relativa prestazione, mentre, laddove l'operazione sia realmente intercorsa tra i soggetti che figurano quali emittente e percettore della fattura, e tuttavia quest'ultima riguardi operazioni diverse, viene ad integrarsi la diversa fattispecie criminosa della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (così Sez.3, n. 3203/09 del 6/11/2008, Cavalli, Rv. 242281). In verità tale affermazione, che aveva indotto la Corte a concludere per la non sussistenza della nozione di operazione fittizia solo dal punto di vista soggettivo, è stata superata dalla giurisprudenza successiva (cfr. Sez. 3, n. 20353 del 17/03/2010, Bizzozzero e altro, Rv. 247110; Sez. 3, n. 19012 del 11/02/2015, Spinelli e altro, Rv. 263745; Sez. 3, n. 34534 del 21/04/2017, Matracchi, Rv. 270962; Sez. 3, n. 49806 del 18/05/2018, Scaletta, Rv. 274744; Sez. 3, n. 53319 del 28/09/2018, Tarquini, Rv. 275178).

2.10. È vero che, secondo l'indirizzo prevalente della giurisprudenza civile nel caso in cui il destinatario della fattura abbia adempiuto al pagamento della prestazione, seppure effettuata in vantaggio o su richiesta di altri,

(in tal senso si vedano, tra le altre, Cass. Civ. Sez. 5, n. 24426 del 30/10/2013, Rv. 629420; Sez. 6 – 5, Ord. n. 25249 del 07/12/2016, Rv. 642031; Sez. 5, n. 27566 del 30/10/2018, Rv.651269), va escluso il carattere fittizio degli elementi passivi indicati nella dichiarazione dei redditi in forza della concretezza di tale esborso, senza che sia rilevante la circostanza che il destinatario delle fatture sia un soggetto diverso dal committente/beneficiario della prestazione. Peraltro restano valide le regole generali in tema di deduzione dei componenti negativi del reddito previste dal testo unico per le imposte dirette, secondo le quali la concreta deducibilità del costo è, in ogni caso, subordinata alla verifica dei requisiti generali di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità (cfr. Cass. civ. Sez. 5, ord. n. 32587 del 12/12/2019, Rv. 656018 e così, in motivazione, anche Cass. pen. Sez. 3, n. 42994 del 07/07/2015, De Angelis, Rv. 265154). La base normativa di tale orientamento giurisprudenziale è costituita dall'intervento sulle cd. semplificazioni fiscali (Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla L. 26 aprile 2012, n. 44) che ha limitato l'indeducibilità dei costi a quelli direttamente utilizzati per il compimento di atti qualificabili come delitto non colposo.

2.11. Va rilevato però che la casistica rinvenibile nella giurisprudenza di legittimità in materia tributaria riguarda esclusivamente le c.d. frodi carosello, cioè quelle in cui la difformità soggettiva attiene all'emittente della fattura e non già al committente della prestazione, come nel caso di specie. Ed infatti è stato efficacemente chiarito che "la partecipazione alla frode carosello o la mera consapevolezza della stessa, da parte del cessionario, non determina "ex se" il venire meno dell'"inerenza" all'attività d'impresa del bene di cui all'operazione soggettivamente inesistente e non ne esclude, pertanto, la deducibilità, dovendosi tenere distinti gli effetti della condotta del contribuente in relazione alla disciplina dell'IVA e a quella delle imposte dirette, atteso che, nel primo caso, la condotta dolosa o consapevole del cessionario, a cui è parificata l'ignoranza colpevole, impedisce l'insorgenza del diritto alla detrazione per mancato perfezionamento dello scambio, non essendo l'apparente cedente l'effettivo fornitore, mentre, ai fini delle imposte dirette, l'illecito o la mera consapevolezza di esso non incide sulla realtà dell'operazione economica e sul pagamento del corrispettivo in cambio della consegna della merce, per cui il costo dell'operazione, ove imputato al conto economico, può concorrere nella determinazione della base imponibile ai fini delle imposte dirette nella misura in cui il bene o servizio acquistato venga reimpiegato nell'esercizio dell'attività d'impresa e sempre che non venga utilizzato per il compimento di un delitto non colposo" (così Cass. civ. Sez. 5, n. 13803 del 18/06/2014, Rv. 631555). Fermo restando, ovviamente, che tali principi sono invocabili soltanto in caso di operazioni soggettivamente inesistenti e non anche in caso di operazioni oggettivamente inesistenti (cfr. Cass. civ. Sez.5, n. 33915 del 19/12/2019, Rv. 656602).

2.12. Di contro, come già detto, per quanto attiene all'IVA, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, la detrazione del relativo credito d'imposta, maturato per effetto del pagamento dell'IVA all'emittente della fattura, non è ammessa quando il soggetto non ha beneficiato della prestazione, giacché tutto il sistema del pagamento e del recupero di tale imposta (ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 17 e 18) si basa sul presupposto che la stessa sia versata a chi ha effettuato prestazioni imponibili e che comunque non possa essere recuperata a credito a fronte di una prestazione non ricevuta.

2.13. La disposizione normativa di cui all'articolo 21, comma 7, D.P.R. n. 633, infatti, garantisce all'Erario la possibilità di pretendere il tributo indiretto da chi abbia emesso fattura, senza che questi possa contestare il presupposto impositivo nel caso di operazione oggettivamente inesistente (cioè la sussistenza del debito d'IVA) proprio sulla base dell'inesistenza di esso, ossia della "mancata effettuazione" (*rectius*: inesistenza) dell'operazione. Tale norma non solo individua il soggetto emittente come debitore d'imposta (per specifica e tassativa fonte normativa, anziché secondo i principi generali a seguito dalla operazione realmente effettuata) sulla base dell'applicazione del mero principio di cartolarità, ma incide – indirettamente, in combinato disposto con gli articoli 19, comma 1, e 26, comma 3 del cit. Decreto del Presidente della Repubblica n. – anche sul destinatario (apparente) della fattura medesima, il quale non può esercitare il diritto alla detrazione o alla variazione dell'imposta in totale carenza del presupposto, e cioè dell'effettivo acquisto od importazione di beni e servizi nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. Infatti il versamento dell'imposta ad un soggetto non operativo, o diverso da quello effettivo, consente un recupero indebito dell'IVA stessa (cfr. Sez. 3, n. 37562 del 04/07/2013, Paregiani e altri, non mass.; Sez.3, n. 39541 del 9/06/2017, Pegoraro, non mass., in precedenza: Sez. 3, n. 10394 del 14/01/2010, Gerotto, Rv. 246327, Sez. 3, n. 3203 del 2009, Cavalli, Rv 242281).

2.14. In tema di reati tributari una parte della giurisprudenza penale di legittimità aderisce agli orientamenti della giurisprudenza civile, quanto all'interpretazione delle modifiche apportate dal decreto-legge sulle c.d. semplificazioni fiscali e ritiene che in caso di operazioni soggettivamente inesistenti si possa realizzare unicamente una frode avente per scopo l'evasione dell'IVA e non delle imposte dirette (cfr. Sez. 3, n. 25792 del 27/02/2013, Giansante, non massimata; Sez. 3, n. 28145 del 07/03/2013, Papini e altri, non massimata

sul punto).

2.15. Ma ben più radicalmente altra parte della giurisprudenza di legittimità ha osservato che tale disposizione si è limitata a stabilire una regola per le procedure di accertamento tributario, disponendo che non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, mentre la norma non ha alcun riflesso sulle disposizioni penali relative all'incriminazione di condotte fraudolente quali quella contestata nel presente ricorso (così, in motivazione, Sez. 3, n. 47471 del 17/10/2013, Tormenti, Rv. 258377).

2.16. Secondo tale più rigoroso orientamento, la consapevolezza da parte del contribuente di partecipare ad un sistema fraudolento volto all'evasione fiscale comporta l'indeducibilità di qualsiasi componente negativa (costi o spese) riconducibile a fatti, atti o attività qualificabili come reato, laddove la mancanza di tale consapevolezza (*ex* articolo 14, comma 4-*bis*, cit.) comporterebbe la deducibilità del costo (in tal senso Sez.3, n. 42994 del 07/07/2015, De Angelis, Rv. 265154, che ha precisato che "la regola della indeducibilità dei componenti negativi del reddito relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi (prevista dalla L. n. 537 del 1993, articolo 14, comma 4-*bis*, come modificato dal Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, articolo 8, conv. in L. n. 44 del 2012), trova applicazione anche per i costi esposti in fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi nell'ambito di una frode c.d. carosello, trattandosi di costi comunque riconducibili ad una condotta criminosa" in quanto deve essere ribadito che la disposizione precisa una regola per le procedure di accertamento tributario ai fini delle imposte sui redditi, ma non ha alcuna incidenza sulla configurabilità delle condotte di dichiarazione fraudolenta punite dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2).

2.17. In conclusione, in base a questo orientamento, ai fini della determinazione del reddito tassabile, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni direttamente utilizzati per la commissione della condotta delittuosa (in tal senso, Sez.3, n. 40559 04/04/2012, Agenzia Delle Entrate, Rv. 253665). La giurisprudenza penale di legittimità ha affermato che in tema di reati tributari "l'indeducibilità dei componenti negativi relativi ai beni e ai servizi direttamente non utilizzati per i delitti non colposi, di cui alla L. n. 537 del 1993, articolo 14, comma 4-*bis* (come modificato dal Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, articolo 8, conv. in L. n. 44 del 2012) non deriva esclusivamente dal loro impiego per finanziare atti immediatamente qualificabili come delitto doloso, ma anche dalla loro inerenza a più generali attività delittuose alle quali l'impresa non sia estranea e per il cui perseguimento abbia sostenuto i costi fittiziamente fatturati, ancorchè realmente sostenuti. (cfr. Sez.3, n. 22108/15 del 19/12/2014, Berni, Rv 264010).

2.18. La diversa opzione interpretativa non risulta comunque avere rilevanza essenziale nel caso che ci occupa in quanto i giudici di appello hanno ritenuto che le fatture emesse avessero riguardato operazioni inesistenti, seppure in parte, anche sotto il profilo oggettivo, dovendo essere compresa nell'inesistenza giuridica oggettiva qualunque discrasia tra le indicazioni fattuali contenute nel documento e l'operazione effettuata. La posizione, contrariamente a quanto sostenuto nei ricorsi, è in linea con la valutazione del giudice di prime cure che aveva affermato, nella sostanza, che le fatturazioni afferivano ad operazioni inesistenti sotto il profilo anche oggettivo, giudicando gli elementi probatori acquisiti pienamente idonei a provare che le fatture attestavano falsamente che i lavori erano stati svolti presso immobili delle società di capitali, destinatarie dei documenti fiscali, mentre erano stati eseguiti presso gli immobili di proprietà personale di (OMISSIS) e del coniuge, con conseguente divergenza dalla realtà del luogo della prestazione e della causale, ossia dell'oggetto degli interventi di ristrutturazione.

2.19. Il meccanismo predisposto aveva richiesto, secondo la ricostruzione dei giudici di merito, certesine annotazioni a margine delle fatture con le sigle delle città ove erano situati gli immobili sui quali erano stati effettivamente realizzati gli interventi, nonché conferme delle prestazioni effettuate con scambio di e-mail tra il rag. (OMISSIS) e lo studio (OMISSIS) (così come indicato nella sentenza di primo grado, sulla base delle acquisizioni documentali e delle dichiarazioni testimoniali della segretaria Poirè, cfr. pag. 26) al fine di controllare la regolare effettuazione dei lavori e provvedere al pagamento a carico delle società.

2.20. Come evidenziato nella parte motiva della sentenza impugnata, nel processo è risultato provato che le operazioni fatturate alle società intercorsero in realtà tra soggetti diversi e con causali, modalità, oggetti e luoghi diversi da quelli indicati nelle fatture, le quali di conseguenza sono "false" sotto il profilo sia oggettivo che soggettivo, per cui le stesse non possono costituire per il contribuente, sotto il profilo del diritto tributario, titolo ai fini del diritto alla detrazione dell'IVA e alla deduzione dei costi.

2.21. Il motivo proposto relativo alla qualificazione giuridica del reato come riconosciuto in sentenza è pertanto infondato, sia quanto al profilo del vizio di violazione di legge, che per quanto attiene alla asserita illogicità e contraddittorietà della motivazione. La lamentata incongruenza di quanto affermato dalla Corte di appello circa la necessità che il destinatario della fattura sia sempre il beneficiario effettivo della prestazione

e non già chi la paghi, non sussiste, posto che tale passaggio argomentativo non risulta corretto proprio perché fotografa quanto avvenuto: ossia la discrasia tra le effettive parti contrattuali e quelle risultanti dal documento. Difatti, all'esito della ricostruzione probatoria svolta nel corso dei due gradi di merito, è risultato provato che la committente dei lavori sugli immobili di proprietà privata fosse la (OMISSIS), la quale, d'intesa con il coniuge, ne aveva affidato la gestione allo studio di architetti di propria fiducia, disponendo che fosse il Rag. (OMISSIS) ad occuparsi di gestire i pagamenti e la contabilità dei lavori, "al solito modo", ossia addebitando i costi dei lavori alle società del Gruppo (OMISSIS), come se le prestazioni fossero effettuate non già sui beni di proprietà privata, ma su cespiti immobiliari di tali società.

2.22. La Corte di appello, affermando che il destinatario della fattura debba essere il beneficiario della prestazione, anziché chi ne effettui il pagamento, ha affermato, in sostanza, quella che avrebbe dovuto essere, nel caso di specie, la regolare rappresentazione della fattura: avrebbe dovuto essere la committente-persona fisica (ed anche beneficiaria), a risultare, quale parte contrattuale, destinataria della fattura (in relazione alla quale avrebbe dovuto anche provvedere al pagamento mediante le proprie possidenze finanziarie). Né si può sostenere, come suggerisce il ricorso della (OMISSIS) reiterando uno dei motivi di appello, che la committenza delle prestazioni fosse riconducibile alle società risultanti destinatarie posto che, proprio in forza dell'intesa intercorsa tra la ricorrente, il geom. (OMISSIS) e l'arch. (OMISSIS), gli emittenti venivano "indirizzati" quanto alle indicazioni necessarie per la redazione delle fatture, per cui è risultato provato – né è stato contestato – che tutti i lavori posti in essere afferivano ad immobili di proprietà della ricorrente, la quale era la committente degli stessi unitamente al marito, mentre non risultava assunta alcuna determinazione da parte degli organi sociali delle menzionate società di assumere a bilancio il pagamento di consistenti spese personali di (OMISSIS).

2.23. In ordine al momento consumativo del reato di dichiarazione fraudolenta, va ricordato che l'interesse protetto dalla fattispecie è l'interesse dell'Erario alla percezione dei tributi dovuti, prescindendo dalla realizzazione dell'evasione stessa, di qui l'illiceità penale della dichiarazione fraudolenta, trattandosi di reato di pericolo o di mera condotta (ed a consumazione istantanea), avendo il legislatore inteso rafforzare in via anticipata la tutela del bene giuridico protetto, cioè l'interesse patrimoniale dello Stato a riscuotere ciò che è fiscalmente dovuto (cfr. SS.UU., n. 1235/11 del 28/10/2010, Giordano). Si tratta di un reato commissivo che si consuma nel momento della presentazione o della trasmissione in via telematica della dichiarazione annuale (cfr. Sez. 3, n. 37848 del 29/03/2017, Ferrario, Rv. 271044; Sez. 3, n. 52752 del 20/05/2014, Vidi e altro, Rv. 262358), adempimento che realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo della programmata evasione di quanto dovuto; infatti la dichiarazione annuale "fraudolenta", ossia non solo mendace, ma caratterizzata altresì da un particolare "coefficiente di insidiosità", in quanto supportata da un impianto contabile o documentale di fatture per operazioni inesistenti, costituisce di certo la fattispecie criminosa ontologicamente più grave.

2.24. A tale proposito va evidenziato che in relazione alle residue annualità di imposta 2010-2013, la data di perfezionamento del reato commesso in epoca più remota si identifica con la data di scadenza delle dichiarazioni (per l'IRES il 30 novembre 2011 e per l'IVA il 27 dicembre 2011) per cui il relativo termine di prescrizione (lungo) va computato in dieci anni alla luce del disposto del Decreto Legislativo n. 74 del 2011, articolo 17 comma 1-bis, in vigore per fatti commessi a decorrere dal 17 settembre 2011, non risultando ad oggi decorso.

3. Per quanto attiene al quarto motivo proposto dalla difesa della (OMISSIS), relativo alla sussistenza dell'elemento soggettivo della fattispecie, con particolare riferimento alla sussistenza del dolo specifico della finalità di evadere le imposte, anch'esso non risulta fondato. Va premesso che il fine di evadere l'imposta, come definito dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 1, comma 1, lettera d), comprende anche il fine di conseguire un indebito rimborso, che è quanto avvenuto nel caso di specie. Infatti l'aver la ricorrente predisposto il sistema di pagamento, a carico delle società alla stessa riferibili, dei lavori di ristrutturazione di numerosi beni soprattutto immobili, di proprietà personale, con conseguente falsa fatturazione di detti lavori, rende evidente che la stessa non voleva solo addebitare i costi di ristrutturazione alle società riferibili alla (OMISSIS) (risparmiando esborsi dal patrimonio finanziario personale), ma aveva dato incarico di predisporre le basi documentali per costruire inesistenti crediti IVA e costi deducibili a vantaggio di tali società, mediante l'annotazione delle fatture nelle contabilità, ciò che ha inciso concretamente nella veridicità della dichiarazione fiscale e nei saldi d'IVA, da corrispondere, *rectius*, da non corrispondere all'Erario.

3.1. Inoltre, in risposta alla specifica censura che affermava come lo scopo del meccanismo fraudolento di fatturazione mirasse unicamente a porre a carico delle società spese personali della ricorrente, va rammentato che il dolo specifico costituito dal fine di evadere le imposte, che concorre ad integrare il reato di cui all'articolo 2 del Decreto Legislativo n. citato, sussiste anche quando ad esso si affianchi una distinta ed autonoma finalità extra evasiva (cfr. Sez.3, n. 27112 del 19/02/2015, Forlani, Rv. 264390). Comunque va

ribadito che il relativo accertamento della sua sussistenza è riservato al giudice di merito e, se adeguatamente e logicamente motivato, è incensurabile in sede di legittimità, come avvenuto nel caso di specie.

4. Quanto alle censure di vizio motivazionale di cui al quinto motivo di ricorso di (OMISSIS) e del lamentato travisamento della prova in ordine alla consapevolezza e volontà di adottare il sistema di evasione, oggetto del quinto motivo di ricorso, va osservato che nella sostanza le doglianze afferiscono, in realtà, a questioni di mera ricostruzione dei fatti e di valutazione delle prove, che si risolvono nel riproporre in questa sede un nuovo, e diverso, giudizio di fatto, di stretta pertinenza dei giudici del merito e sottratto al sindacato di legittimità quando, come nella specie, la decisione impugnata abbia seguito un percorso argomentativo esente da incongruità o illogicità. Infatti il ricorso, nel censurare un vizio di travisamento della prova, lo ha fatto senza tenere conto del limite del devolutum trattandosi di c.d. "doppia conforme", ed in maniera aspecifica, senza indicare con esattezza gli atti del processo dai quali sarebbe stato rilevabile, ma ad ogni modo non ha mai sottolineato come tali eventuali vizi sarebbero stati idonei, ove rilevati, a disarticolare l'intero ragionamento probatorio, rendendo illogica la motivazione per la essenziale forza dimostrativa del diverso dato probatorio (così Sez. 6, n. 5146 del 16/01/2014, Del Gaudio e altri, Rv. 258774, Sez. 2, n. 7986/17 del 18/11/2016, La Gumina e altro, Rv. 269217), a fronte di un'ampia trattazione degli elementi probatori da parte del giudice di primo grado (cfr. alle pagg. 29 e seguenti, laddove si evidenzia il rilievo della testimonianza di (OMISSIS), si fornisce motivazione del giudizio di non credibilità del coimputato (OMISSIS) e si conclude con argomentazione immune da smagliature logiche o contraddizioni in ordine alla inverosimiglianza della tesi difensiva che prospettava la riconducibilità esclusiva di qualunque decisione al marito (OMISSIS) ed al rag. (OMISSIS)). Tali valutazioni sono state fatte proprie con giudizio congruamente motivato dalla Corte di appello, la quale ha posto in evidenza il ruolo di legale rappresentante della (OMISSIS) in almeno tre delle società coinvolte, in riferimento al quale la stessa aveva sottoscritto le dichiarazioni fiscali, e la interessenza della stessa nella (OMISSIS), nella quale il legale rappresentante era (OMISSIS).

5. Venendo all'ultimo motivo di ricorso, che censura la sentenza sotto i profili del vizio di violazione di legge e di quello motivazionale in relazione al trattamento sanzionatorio ed all'omesso riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche, lo stesso risulta infondato quanto a queste ultime. In tema di attenuanti generiche, infatti, è principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte che la meritevolezza dell'adeguamento della pena, in considerazione di peculiari e non codificabili connotazioni del fatto o del soggetto, non può mai essere data per presunta, ma necessita di apposita motivazione dalla quale emergano, in positivo, gli elementi che sono stati ritenuti atti a giustificare la mitigazione del trattamento sanzionatorio (cfr. Sez. 1, n. 46568 del 18/05/2017, Lamin, Rv. 271315), tanto che il giudice di primo grado è tenuto a spiegare le ragioni che giustificano la decisione di mitigare il trattamento sanzionatorio, mentre nel caso di mancato riconoscimento di tale riduzione, l'obbligo di motivazione addirittura non sussiste, in assenza di richiesta da parte dell'interessato o nell'ipotesi di richiesta generica (così Sez.3, n. 35570 del 30/05/2017, Di Luca, Rv. 270694).

5.1. Né il giudice di appello è tenuto a motivare il diniego delle circostanze attenuanti generiche sia quando nei motivi di impugnazione si ripropongano, ai fini del riconoscimento, gli stessi elementi già sottoposti alla attenzione del giudice di primo grado e da quest'ultimo disattesi, sia quando si insista per quel riconoscimento senza addurre alcuna ulteriore particolare ragione (così sez. 4, n. 5875 del 30/01/2015, Nargisio, Rv. 262249). Da ultimo, va anche ribadito che quanto deciso in punto di circostanze attenuanti generiche con giudizio di fatto in sede di merito, se motivato in maniera non contraddittoria, con richiamo ad alcuni degli elementi ex articolo 133 c.p. utilizzati per la valutazione, è insindacabile in sede di legittimità (in tal senso Sez. 5, n. 43952 del 13/04/2017, Pettinelli, Rv. 271269). Pertanto il motivo è infondato, risultando nella sentenza adeguatamente motivata la reiezione delle invocate circostanze attenuanti generiche a conferma della valutazione espressa dal giudice di primo grado, con particolare riferimento alla consistenza dei risparmi indebiti d'imposta.

5.2. Risulta invece fondata la censura relativa al trattamento sanzionatorio: deve infatti essere considerato che la Corte di appello ha determinato la medesima pena base stabilita dal giudice di primo grado, tenendo conto, per valutare la gravità del fatto, anche dei reati satellite, per i quali poi ha operato l'aumento di pena per la continuazione. Risulta inoltre mancante la risposta alle circostanze addotte nei motivi di appello con le quali si dava conto della condotta successiva al reato, pur sempre valutabile ai sensi dall'articolo 133 c.p., comma 2, nell'ambito della capacità a delinquere, in considerazione dell'avvenuto rimborso dei costi sostenuti dalle società del Gruppo (OMISSIS) e delle altre attività svolte per il tramite della Fondazione dalla stessa istituita. Pertanto la sentenza impugnata va annullata limitatamente al trattamento sanzionatorio con rinvio ad altra Sezione della Corte di appello di Milano per nuovo giudizio sul punto, ferma restando l'irrevocabilità della dichiarazione di penale responsabilità della (OMISSIS) per il reato ascritto.

6. Passando alla trattazione degli altri motivi proposti dai ricorrenti (OMISSIS) e (OMISSIS), deve essere dichiarata l'infondatezza del quinto motivo di ricorso con il quale si lamenta l'erronea applicazione del Decreto

Legislativo n. 74 del 2000, articolo 8, in relazione alla qualificazione di inesistenza delle fatture di cui ai capi di imputazione, per le stesse argomentazioni spese in relazione allo speculare motivo sviluppato in relazione all'articolo 2 del citato Decreto Legislativo dalla difesa (OMISSIS), alle quali si rimanda. Del resto va ribadito che le doglianze formulate circa la sussistenza dell'accordo collusivo tra lo studio (OMISSIS), nella persona dell'architetto (OMISSIS), la ricorrente (OMISSIS), il ragioniere (OMISSIS) e i responsabili delle ventuno società emittenti le fatture, trova ricostruzione coerente nelle due sentenze di merito, di talchè i motivi di censura nella sostanza sono volti a sollecitare una diversa valutazione da parte di questa Corte del compendio probatorio, valutazione estranea al giudizio di legittimità quando, come nel caso di specie, la ricostruzione è stata effettuata con motivazione esaustiva, coerente e priva di contraddittorietà e/o smagliature logiche, come già argomentato in precedenza in riferimento alla ricostruzione fattuale.

6.1. Occorre infatti ricordare l'orientamento costante e consolidato di questa Corte (*ex plurimis*, Sez. Un. 47289 del 24/09/2003, Rv. 226074, Petrella; Sez. 6, n. 18491 del 24/02/2010, Nuzzo Piscitelli e altri, Rv. 246916; Sez. 2, n. 29480 del 07/02/2017, Cammarata e altro), secondo il quale il sindacato sulla motivazione della sentenza del giudice di merito demandato alla Corte di cassazione non può concernere né la ricostruzione del fatto, né il relativo apprezzamento probatorio, ma deve limitarsi al riscontro dell'esistenza di un logico apparato argomentativo, senza possibilità di una rinnovata verifica della sua rispondenza alle acquisizioni processuali, in quanto la funzione del controllo di legittimità sulla motivazione della sentenza non è quella di sindacare l'intrinseca attendibilità dei risultati dell'interpretazione delle prove e di attingere il merito dell'analisi ricostruttiva dei fatti, ma soltanto di verificare che gli elementi posti a base della decisione siano stati valutati seguendo le regole della logica e secondo linee argomentative adeguate che rendano giustificate sul piano della consequenzialità le conclusioni tratte (in tal senso, sin da Sez. 6, n. 10951 del 15/03/2006, Casula, Rv. 233711) e non risulti logicamente incompatibile con altri atti del processo, dotati di una autonoma forza esplicativa o dimostrativa tale che la loro rappresentazione disarticoli l'intero ragionamento svolto dal giudicante, così da vanificare o radicalmente inficiare sotto il profilo logico la motivazione (vedi Sez. 1, n. 41738 del 19/10/2011 PM in proc. Longo, Rv. 251516, Sez.6, n. 45036 del 02/12/2010 Damiano, Rv. 249035). Pertanto anche a seguito della modifica apportata all'articolo 606 c.p.p., comma 1, lettera e), dalla L. n. 46 del 2006, resta non deducibile nel giudizio di legittimità il travisamento del fatto, stante la preclusione per la Corte di cassazione di sovrapporre la propria valutazione delle risultanze processuali a quella compiuta – nei precedenti gradi di merito (da ultimo, Sez.3, n. 18521 del 11/01/2018, Ferri, Rv. 273217).

7. Anticipando la trattazione del settimo motivo di ricorso, quello afferente alla posizione dell'arch. (OMISSIS), moglie del geom. (OMISSIS) e contitolare dello studio (OMISSIS), ne va rilevata la fondatezza, dovendosi prendere atto che, nonostante possano applicarsi i principi relativi alla c.d. "doppia conforme" – quando le sentenze di primo e secondo grado concordino nell'analisi e nella valutazione degli elementi di prova posti a fondamento delle rispettive decisioni, la struttura motivazionale della sentenza di appello si salda con quella precedente per formare un unico complessivo corpo argomentativo (come affermato, tra le altre, Sez. 3, n. 44418 del 16/7/2013, Argentieri, Rv.257595; Sez. 4, n. 15227 dell'11/4/2008, Baretta, Rv.239735; Sez. 2, n. 5606 dell'8/2/2007, Conversa e altro, Rv.236181; Sez.1, n. 8868 dell'8/8/2000, Sangiorgi, Rv.216906; Sez. 2, n. 11220 del 5/12/1997, Ambrosino, Rv.209145) – non si ravvisa alcuna motivazione idonea e sufficiente a supportare il giudizio di colpevolezza della ricorrente (OMISSIS), posto che la sentenza – che dedica poco spazio alla trattazione della posizione – si limita a ritenere congetturale il motivo di appello che avanzava l'assunto della estraneità della donna, progettista delle opere, piuttosto che manager dello studio (OMISSIS), presumendo la conoscenza da parte della stessa del meccanismo di fatturazioni per operazioni inesistenti in forza del rapporto di coniugio con il geom. (OMISSIS), piuttosto che sulla base di elementi probatori specifici che la pongano in rapporto diretto con il rag. (OMISSIS) o i referenti delle varie ditte emittenti, e ponendo a base della compartecipazione unicamente la presenza della donna nei cantieri, circostanza questa non propriamente significativa della compartecipazione nell'area commerciale della ditta, ma piuttosto a quella progettuale ed esecutiva dei lavori. Ciò contrasta con il ruolo attivo che i giudici di merito hanno assegnato, pressochè in via esclusiva, al geom. (OMISSIS). Pertanto la sentenza emessa nei confronti di (OMISSIS) deve essere annullata con rinvio ad altra Sezione della Corte di appello di Milano per nuovo giudizio in ordine alla responsabilità penale.

8. Con il sesto motivo di ricorso è stata dedotta l'erronea applicazione, la carenza e l'illogicità di motivazione in ordine alla sussistenza del dolo specifico di evasione, avuto a riguardo alla necessità che la condotta tipizzata dalla norma sia non solo voluta, ma risulti posta in essere con il dolo specifico di evasione, occorrendo che l'autore del reato di cui si tratta abbia agito con il proponimento di evadere le imposte, ovvero di conseguire un indebito rimborso, ovvero di ottenere il riconoscimento di crediti d'imposta inesistenti. Orbene nel caso di specie risulta evidente la sussistenza, quanto meno, di tale ultimo scopo e sul tema valgono le argomentazioni già sviluppate in precedenza, in risposta ad analogo motivo sollevato dalla ricorrente (OMISSIS).

8.1 Deve infatti essere considerato che le due fattispecie (Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articoli 2 ed 8) risultano speculari, per cui in riferimento al geom. (OMISSIS), quale soggetto emittente delle fatture emesse dallo studio (OMISSIS) e nel ruolo quanto meno di suggeritore/istigatore o concorrente morale in relazione alle fatture emesse dalle numerose ditte fornitrici, il dolo specifico va esaminato non tenendo conto dei soggetti emittenti, ma piuttosto in riferimento agli utilizzatori. Le sentenze di merito hanno stabilito che il meccanismo fraudolento era concertato per consentire la deducibilità dell'IVA e dei costi sostenuti alle società del gruppo (OMISSIS), accumulando un fittizio credito IVA, a fronte di lavori effettuati su committenza di una persona fisica e su beni personali della stessa, rispetto ai quali l'IVA da corrispondere era invece un costo integrale per le finanze private e non avrebbe potuto costituire un credito da poter portare in compensazione, né i costi sostenuti avrebbero potuto essere dedotti quali elementi passivi nella dichiarazione dei redditi della persona fisica.

8.2. I giudici dei due gradi di giudizio hanno spiegato in maniera esaustiva gli elementi in base ai quali hanno ritenuto sussistente anche la volontà di concorrere ad attuare il meccanismo fraudolento in capo al ricorrente e le ragioni per le quali il dolo di evasione doveva dirsi del pari sussistente e, nella sostanza, il motivo, per come è stato proposto, tende a suggerire una rivalutazione degli elementi probatori estranea al giudizio di legittimità ed è pertanto ai limiti di ammissibilità.

8.3. Né la circostanza che alcune fatture, non incluse nei capi di imputazione, furono emesse dallo studio (OMISSIS) nei confronti di società estere del gruppo (OMISSIS) – circostanza evidenziata nelle note d'udienza presentate dal difensore dei ricorrenti (OMISSIS) e (OMISSIS) – può porre in dubbio la configurabilità del dolo specifico per il concorso nell'emissione delle altre, per cui risulta del tutto irrilevante una omessa specifica menzione di tale circostanza nella sentenza impugnata.

9. Con l'ottavo motivo il ricorrente (OMISSIS) e la ricorrente (OMISSIS), la cui posizione è peraltro oggetto di annullamento con rinvio, hanno lamentato la mancata estensione dell'applicazione della diminuzione di pena per effetto del riconoscimento a (OMISSIS) della circostanza attenuante speciale di cui all'articolo 13-*bis* del citato Decreto Legislativo n. 74, a seguito del pagamento delle imposte dovute, interessi e sanzioni dalla stessa effettuato dopo l'apertura delle indagini. Il motivo è infondato.

9.1. Va infatti ribadito il principio già affermato, seppure in relazione a reati tributari commessi da più persone in concorso fra loro, secondo il quale, se uno solo dei concorrenti ha provveduto all'integrale pagamento degli importi dovuti all'Erario, la circostanza attenuante di cui al Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, articolo 13-*bis*, come sostituito dal Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, articolo 12, poiché assume le medesime caratteristiche dell'attenuante comune di cui all'articolo 62 c.p., n. 6, non si estende ai compartecipi, a meno che essi non manifestino una concreta e tempestiva volontà riparatoria, consistente nel contribuire, anche parzialmente, all'adempimento del debito tributario (cfr. Sez. 7, ord. n. 25227 del 10/03/2017, Rocchi, Rv. 270669).

9.2. Il principio vale anche in riferimento al caso di specie essendo evidente che, per precisa scelta normativa, non è possibile la contestazione del concorso nel reato di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2 da parte dell'emittente le fatture per operazioni inesistenti in forza della espressa previsione legislativa derogatoria di cui all'articolo 9 del citato D.Lgs., disposizione che conferma nella sostanza la caratteristica di c.d. "concorsualità separata" tra le fattispecie di cui all'articolo 2 Decreto Legislativo n. 74 del 2000 e di cui all'articolo 8 del medesimo decreto legislativo.

10. Quanto all'ultimo motivo di ricorso, afferente il trattamento sanzionatorio, esso va accolto, considerato che è ben vero che la pena base risulta attestata nel minimo edittale in primo grado ed alla stessa risultano parametrare le pene accessorie, ma in grado di appello, in relazione alla declaratoria di prescrizione per l'emissione delle fatture emesse in relazione agli anni di imposta 2009 e 2010, la pena è stata ridotta, senza nulla disporre in ordine alle pene accessorie e senza fornire motivazione in ordine alla mantenuta dosimetria delle stesse.

10.1. Orbene va rilevato che per effetto della fondatezza del settimo ed ottavo motivo devono essere verificati i termini di prescrizione relativi al reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti. Va ricordato il principio che il delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti è reato istantaneo che si perfeziona nel momento, e quindi, nella data di rilascio del documento, anche se, in forza del disposto del comma 2 dell'articolo 8 plurime emissioni di fatture nel medesimo anno di imposta si considerano un unico reato. Orbene risulta evidente, a parere di questo Collegio, che tale disposizione è stata prevista in evidente favor rei, in considerazione del fatto che tale reato è prodromico ad un unico utilizzo di tali documenti fraudolenti nella dichiarazione annuale ad opera del committente. Ma certamente le singole emissioni non perdono la loro realtà naturalistica, di talché la decorrenza del termine di prescrizione, nel caso di specie deve

essere computata avuto a riferimento ciascuna fattura, posto che l'articolo 158 c.p. (Decorrenza del termine di prescrizione) è stato modificato nel 2005 con eliminazione del computo unitario del reato continuato con decorrenza dalla cessazione della continuazione, come previsto in origine.

10.2. Pertanto in riferimento all'anno di imposta 2011, va rilevato che il decorso dei termini (lungi) di prescrizione da computarsi fino al 16 settembre 2011 è di sette anni e mezzo, mentre dal 17 settembre 2011, per effetto della modifica apportata dalla legge di conversione del 14 settembre 2011 n. 148 al Decreto Legge n. 138 del 2011 al Decreto Legislativo n. 74 del 2011, articolo 17, il termine (lungo) di prescrizione va individuato nel periodo di dieci anni dal commesso reato. Di conseguenza per tutte le fatture successive alla data del 17 settembre 2011 il termine di prescrizione non risulta ancora spirato, mentre per le fatture emesse da (OMISSIS) s.a.s. il 24/02/2011, dalla ditta individuale (OMISSIS) il 15/09/2011, da (OMISSIS) s.a.s. di (OMISSIS) il 6/04/2011 risulta decorso il termine di sette anni e mezzo per cui il corrispondente reato di concorso nell'emissione di tali fatture al ricorrente deve essere dichiarato estinto per intervenuta prescrizione, con conseguente annullamento senza rinvio della sentenza limitatamente a tali fatti e disponendo il rinvio per la rideterminazione del trattamento sanzionatorio ad altra sezione della Corte di appello di Milano.

10.3. Il giudice del rinvio, oltre a rideterminare la sanzione per i residui reati – essendo irrevocabile la pronuncia di responsabilità di (OMISSIS) per gli stessi – dovrà anche considerare il principio recentemente stabilito dalle Sezioni Unite di questa Corte in relazione alla dosimetria delle pene accessorie, essendo stato statuito che “la durata delle pene accessorie per le quali la legge stabilisce, in misura non fissa, un limite di durata minimo ed uno massimo, ovvero uno soltanto di essi, deve essere determinata in concreto dal giudice in base ai criteri di cui all'articolo 133 c.p. e non rapportata, invece, alla durata della pena principale inflitta ex articolo 37 c.p. ” (così SSUU, n. 28910 del 28/02/2019, Suraci, Rv. 276286).

#### P. Q. M.

Annulla la sentenza impugnata nei confronti di (OMISSIS) con rinvio ad altra Sezione della Corte di appello di Milano per nuovo esame.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata nei confronti di (OMISSIS) limitatamente al reato di concorso nell'emissione delle fatture emesse da (OMISSIS) s.a.s. il 24/02/2011, dalla ditta individuale (OMISSIS) il 15/09/2011, da (OMISSIS) s.a.s. di (OMISSIS) il 6/04/2011, per essere i reati estinti per prescrizione. Rigetta nel resto il ricorso del (OMISSIS) e rinvia ad altra sezione della Corte di appello di Milano per la rideterminazione del trattamento sanzionatorio, dichiarando irrevocabile l'affermazione di responsabilità per i restanti reati.

Annulla la sentenza impugnata nei confronti di (OMISSIS) limitatamente al trattamento sanzionatorio con rinvio ad altra Sezione della Corte di appello di Milano per nuovo esame sul punto. Rigetta nel resto il ricorso della (OMISSIS) e dichiara irrevocabile l'affermazione di responsabilità nei suoi confronti.

## Corte di Cassazione, Sez. Trib., Ordinanza n.4428 del 20 febbraio 2020

### Rilevato che

1. In data 6-4-2004 L.M. (venditore), proprietario del terreno sito in Milano, e E.C., acquirente, titolare dell'intero capitale sociale della R.E. Center (Ree), quali persone fisiche, stipulavano un accordo in base al quale, ai sensi dell'art. 1381 c.c. (promessa dell'obbligazione o del fatto del terzo), il primo si impegnava a far vendere il terreno di proprietà della società "intestataria", non espressamente indicata nella sua ragione sociale, ed il secondo a far acquistare dalla Ree tale terreno, al prezzo di € 29.000.000,00.

Nel medesimo accordo venivano inseriti dei "patti parasociali", in base ai quali, ai fini della realizzazione di immobili sul terreno edificabile, il M. sarebbe divenuto socio al 49 % della Ree, residuando il 51 % al C., dopo il necessario aumento di capitale delle quote, deliberato poi il 9-6-2004 per un ammontare di € 30.000.000, di cui € 15.290.000 da sottoscrivere e versare contestualmente dal C. ed € 14.700.000 da sottoscrivere dal M. o da sua società. Lo slittamento del contratto definitivo era avvenuto per la scoperta di amianto sul terreno, con la conseguente necessità di opere di bonifica.

Il 21-6-2004 il legale del venditore comunicava al gruppo C. i dati della società venditrice, come da accordo ai sensi dell'art. 1381 c.c., ossia A. s.r.l., che aveva acquistato il terreno dalla G.T. il 14-6-2004. Entrambe le società (A. s.r.l. e G.T.) facevano parte del gruppo M.

In data 2-7-2004 venivano stipulati tre atti: il primo con cui il M. confermò il proprio impegno, ai sensi dell'art. 1381 c.c., a fare vendere il terreno dalla A. s.r.l.; il secondo tra il C., per conto della Ree, ed il M., per conto della G.T., con cui la seconda si impegnava a cedere alla R.E. il diritto di utilizzare il progetto edilizio predisposto dal suo studio di architetti per la somma di € 1.850.000,00; il terzo con cui la Ree acquistò il terreno dalla A. s.r.l. per la cifra di € 34.200.000,00 (28.500.000 oltre Iva per € 5.700.000,00).

Nei giorni successivi il M. sottoscrisse l'aumento di capitale della Ree s.r.l.

Successivamente l'A. si trasferì a Malta e non versò mai le imposte dovute.

2. L'Agenzia delle entrate emise due avvisi di accertamento nei confronti della Ree. Il primo ai fini Iva (anno 2004) per la illegittima detrazione della somma di € 5.810.048,50, in relazione alle due fatture emesse, rispettivamente, la prima da A. s.r.l., per la vendita del terreno (con Iva per € 5.700.000,00), la seconda emessa dalla G.T. per il contratto collegato di cessione del diritto di utilizzazione del progetto (con Iva di € 110.048,50), oltre che per infedele dichiarazione, in quanto la Ree avrebbe dovuto sapere che l'operazione era stata effettuata per evitare da parte di A. il pagamento dell'Iva. Il secondo avviso ai fini Ires e Irap per gli anni 2004 e 2005, stante la indeducibilità dei costi per € 29.050.242,49 per fatture emesse per operazioni soggettivamente inesistenti, oltre che per infedele dichiarazione. Successivamente venivano emessi due ulteriori avvisi di accertamento per l'iva 2005 e 2006, con riduzione degli importi, nel 2005, da € 5.825.591,00 ad € 15.543,00 e nel 2006, da € 5.856.511 ad € 46.463,00.

3. La Commissione tributaria provinciale di Milano accoglieva il ricorso della società, in quanto la Ree, pur messa al corrente della intervenuta vendita del terreno dalla G.T. alla A. s.r.l. (contratto trascritto il 16-6-2004), si era comunque impegnata ai sensi dell'art. 1381 c.c., ad acquistare il terreno da una società indicata dal M.

Per gli anni 2005 e 2006, in relazione all'Iva, vi era stata duplicazione con l'iva già accertata per il 2004.

4. La Commissione tributaria regionale della Lombardia confermava la sentenza della Commissione provinciale, rigettando l'appello proposto dalla Agenzia delle entrate. Il giudice di appello rilevava che, ai sensi dell'art. 1381 c.c., il M. aveva assunto l'impegno di far vendere il terreno da una società del suo gruppo, più precisamente della "società intestataria", "senza indicazione della ragione sociale", sicché il C., pur avendo saputo della avvenuta vendita da G.T. ad A. s.r.l., non poteva sottrarsi alla stipulazione del contratto, senza

esporsi a cause di inadempimento contrattuale.

La Ree non poteva, poi, conoscere i comportamenti successivi di A. s.r.l., che si era trasferita a Malta senza pagare le imposte. Il pagamento a G.T. del diritto alla utilizzazione degli studi di progettazione era già ricompreso nella originaria scrittura del 6-4-2004. Non vi erano elementi per dimostrare che la Ree fosse consapevole dell'accordo simulatorio, mentre era pacifico che l'acquisto era realmente avvenuto e che il prezzo era stato effettivamente pagato dalla Ree alla A. s.r.l.. Anche senza l'interposizione di A., poiché il prezzo era stato già pattuito il 6-4-2004, la stessa somma sarebbe stata versata in favore della G.T., che avrebbe potuto comportarsi come A.

La doppia vendita aveva solo consentito al gruppo M., proprietario sia di G.T. che di A., di evitare una plusvalenza più rilevante nel caso di vendita da G.T. direttamente a Ree. Nel Bilancio di A. al 2007, tra l'altro, emergeva liquidità per € 31.309.358, segno che il prezzo era stato da tale società effettivamente incassato.

5. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate.

6. Resiste con controricorso la società, depositando memoria scritta.

### Considerato che

1. Con un unico motivo di impugnazione l'Agenzia delle entrate deduce "in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., violazione dell'art. 115 c.p.c.", in quanto il giudice di appello non ha fatto ricorso a "elementari massime di esperienza" che "avrebbero dovuto governare il giudizio di fatto". Inoltre, la ricorrente evidenzia anche una "motivazione insufficiente" su fatto controverso. In particolare, il meccanismo fraudolento realizzato con l'operazione in esame, consisteva nel concatenare due cessioni dello stesso immobile, la prima, da G.T. a A., in modo da versare una modesta plusvalenza in quanto il bene viene venduto ad un valore vicino a quello di iscrizione in bilancio (valore storico), e la seconda, da A. a Ree, ad un valore doppio o triplo. La Ree poteva iscrivere il bene in bilancio al prezzo di acquisto, minimizzando la plusvalenza che sarebbe emersa solo al momento della definitiva alienazione del bene. La plusvalenza emerge per intero nel bilancio della società interposta (A.) che però essendo una cartiera viene posta in liquidazione o si trasferisce all'estero e non paga le imposte. Poiché il M. ha acquistato il 49 % del capitale sociale della Ree, attraverso la vendita del terreno, il passaggio dello stesso alla Ree, e l'aumento di capitale di quest'ultima, il venditore è venuto a beneficiare di buona parte dei vantaggi della frode, ossia il credito Iva di Ree e la disponibilità dell'immobile a valori rivalutati.

Il giudice di appello non ha applicato una massima di comune esperienza, in quanto "non è seriamente credibile che chi si impegni a un acquisto di tale natura non si informi sulla titolarità del bene". La Ree non poteva non sapere che titolare del terreno era la G.T. Tale mancata informazione costituiva grave imprudenza o negligenza professionale; senza contare che la Ree si esponeva al rischio di revocazione fallimentari o ordinarie, o azioni di evizione, dovendo, invece, al momento dell'acquisto, conoscere i recenti passaggi di proprietà del bene.

1.1. Tale motivo è inammissibile.

1.2. Invero, per questa Corte il ricorso alle nozioni di "comune esperienza" (fatto notorio), comportando una deroga al principio dispositivo di cui all'art. 112 c.p.c. ed al principio di disponibilità delle prove di cui all'art. 115 c.p.c., in quanto introduce nel processo civile prove non fornite dalle parti e relative a fatti dalle stesse non vagliati né controllati, va inteso in senso rigoroso, e quindi come fatto acquisito alle conoscenze della collettività con tale grado di certezza da apparire indubitabile ed incontestabile.

Non si possono, dunque, reputare rientranti nella nozione di fatti di comune esperienza, intesa quale esperienza di un individuo medio in un dato tempo e in un dato luogo, quegli elementi valutativi che implicano cognizioni particolari, o anche solo la pratica di determinate situazioni, né quelle nozioni che rientrano nella scienza privata del giudice, poiché questa, in quanto non universale, non rientra nella categoria del notorio, neppure quando derivi al giudice medesimo dalla pregressa trattazione di analoghe controversie.

L'art. 115 comma 1 c.p.c. prevede, infatti, che "Salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti o dal pubblico ministero, nonché i fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita. Il giudice può tuttavia, senza bisogno di prova, porre a fondamento della decisione le nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza".

Pertanto, il principio di disponibilità delle prove, che si collega al principio della domanda di cui all'art. 99 c.p.c. ed al principio dispositivo ex art. 112 c.p.c., trova una espressa deroga in caso di non contestazione dei fatti di causa ed in presenza di fatti che rientrano nella comune esperienza. Il principio di non contestazione

è uno strumento di semplificazione processuale che esonera la parte dall'onere della prova di cui all'art. 2697 c.c., non essendo più necessario dimostrare fatti che la controparte costituita non ha specificatamente contestato. L'altra deroga al principio di disponibilità della prova, oltre alle espresse previsioni di legge che consentono al giudice di acquisire prove d'ufficio – principio inquisitorio (artt. 117, 118, 191, 213, 253, 254, 257, 281 *ter* c.p.c.) –, è rappresentata proprio dalle nozioni di fatto che “rientrano nella comune esperienza”.

1.3. Per questa Corte, dunque, l'art. 115 comma 2 c.p.c. configura solo una mera facoltà per il giudice di avvalersi del notorio (potere discrezionale), con la conseguenza che il vizio può configurarsi solo nel caso in cui il giudice abbia fatto positivamente ricorso al “notorio” (Cass., 18 maggio 2007, n. 11643; Cass., 18 aprile 2007, n. 9244; Cass., 20 dicembre 1996, n. 11400; Cass., 9 ottobre 1995, n. 10555, per le quali la sussistenza del fatto notorio può essere censurata in sede di legittimità solo se sia stata posta a base della decisione una inesatta nozione del notorio; in termini anche Cass., 3 marzo 2017, n. 5438; Cass., 15 marzo 2016, n. 5089; Cass., 10 settembre 2015, n. 17906; Cass., 26 settembre 2018, n. 23026), mentre in caso contrario – ove il giudice non abbia ritenuto necessario, ai fini della decisione, avvalersi della nozione di comune esperienza – non è configurabile alcun vizio, tanto meno di motivazione, e dunque non può essere censurato in sede di legittimità il mancato ricorso al notorio, venendo la pronuncia ad impingere in una valutazione di merito, non sindacabile da questa Corte (Cass., sez. 6-3, 20 marzo 2019, n. 7726).

Con riferimento alla censura di motivazione di cui all'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c., prima delle modifiche di cui al d.l. 83/2012, applicabile alle sentenze pubblicate a decorrere dall'11-9-2012 (nella specie la sentenza della Commissione regionale è stata depositata l'1-10-2012, sicché trova applicazione il nuovo art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c.), si è affermato che il giudice è tenuto ad avvalersi, come regola di giudizio destinata a governare sia la valutazione delle prove, che l'argomentazione di tipo presuntivo, delle massime d'esperienza (o nozioni di comune esperienza), da intendersi come proposizioni di ordine generale tratte dalla reiterata osservazione dei fenomeni naturali o socioeconomici. Ne consegue che il mancato ricorso, da parte del giudice del merito, a dette massime, in quanto interferente sulla valutazione del fatto, è suscettibile di essere apprezzato sotto il profilo del vizio della motivazione, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. Civ (Cass., sez. 3, 28 ottobre 2010, n. 22022; Cass., sez. 3, 10 aprile 2012, n. 5644).

Si è, invece, affermato, in relazione al nuovo art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c., che il ricorso alle nozioni di comune esperienza attiene all'esercizio di un potere discrezionale riservato al giudice di merito, il cui giudizio circa la sussistenza di un fatto notorio può essere censurato in sede di legittimità solo se sia stata posta a base della decisione una “inesatta nozione del notorio”, da intendere come fatto conosciuto da un uomo di media cultura, in un dato tempo e luogo, e non anche per inesistenza o insufficienza di motivazione, non essendo il giudice tenuto ad indicare gli elementi sui quali la determinazione si fonda, laddove, del resto, allorché si assuma che il fatto considerato come notorio dal giudice non risponde al vero, l'inveridicità del preteso fatto notorio può formare esclusivamente oggetto di revocazione, ove ne ricorrano gli estremi, non di ricorso per cassazione (Cass., sez. 6-3, 22 maggio 2019, n. 13715).

Va, comunque, tenuta distinta la nozione di “massime di esperienza” rispetto al “notorio”, in quanto il notorio attiene esclusivamente a fatti specifici e concretamente avveratisi, mentre le massime di esperienza costituiscono proposizioni di contenuto generale tratte dalla reiterata osservazione dei fenomeni naturali o socio-economici, di cui il giudice può servirsi come regole di giudizio, secondo l'id quod plerumque accidit. Trattasi di canoni di ragionamento destinati a governare l'argomentazione di tipo presuntivo.

Il fatto notorio, infatti, si definisce come ciò “la cui conoscenza fa parte della cultura normale della generalità” (Cass. Pen., sez. VI, 7 febbraio 1995, Cerciello), almeno in una determinata zona (cd. notorietà locale) o in un particolare settore di attività o di affari da una collettività di persone di media cultura (Cass., sez. 5, n. 4501 del 21 febbraio 2007).

Sono, invece, massime di esperienza, per la dottrina, le definizioni o giudizi ipotetici di contenuto generale, indipendenti dal caso concreto da decidersi nel processo e dalle sue singole circostanze, conquistate con l'esperienza ma autonome nei confronti dei singoli casi, dalla cui osservazione sono dedotte ed oltre ai quali devono valere per i casi nuovi. Pertanto, le massime di esperienza sono regole per la razionale valutazione della prova, in quanto tali astratte, seppure induttivamente ricavate dall'osservazione di una serie di casi concreti. La massima di esperienza, secondo la dottrina, è regola generale preesistente al fatto e da essa si ricava la spiegazione del fatto concreto. Lo schema da applicare è, dunque, quello del sillogismo, laddove la massima costituisce la premessa maggiore ed il fatto concreto noto la premessa minore, così da giungere alla conclusione della scoperta del dato ignoto. Inoltre, nella fase della applicazione della massima di esperienza al caso concreto, accanto al procedimento deduttivo si pone talora quello “abduittivo” che, noto l'effetto, consente di ricostruirne la causa.

1.4. Nel caso in esame si verte in tema di fatture emesse per operazioni soggettivamente inesistenti.

Per questa Corte, nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, è onere dell'Amministrazione che contesti il diritto del contribuente a portare in deduzione il costo ovvero in detrazione l'IVA pagata su fatture emesse da un concedente diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, dare la prova che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapesse o potesse sapere (in tal senso anche Corte di Giustizia UE 22 ottobre 2015, causa C-277/14 PPUK; anche 15 luglio 2015, causa C-159/14 Koela -N; 15 luglio 2015, causa C-123/14 Itales; 13 febbraio 2014, in causa C-18/13 Maks Pen Eood; 21 giugno 2012, in causa C-80/11 e C-142/11, Mahageben et David;), con l'uso della diligenza media, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si è iscritta in un'evasione o in una frode. La dimostrazione può essere data anche attraverso presunzioni semplici, valutati tutti gli elementi indiziari agli atti, attraverso la prova che, al momento in cui ha stipulato il contratto, il contribuente è stato posto nella disponibilità di elementi sufficienti per un imprenditore onesto che opera sul mercato e mediamente diligente, a comprendere che il soggetto formalmente cedente il bene al concedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o compiuto una frode (Cass., 28 febbraio 2019, n. 5873).

Pertanto, ove l'Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (Cass., 30 ottobre 2018, n. 27566; Cass., 24 agosto 2018, n. 21104; Cass., 14 marzo 2018, n. 6291; Cass., 28 marzo 2018, n. 7613).

L'Amministrazione finanziaria non può limitarsi a dimostrare l'inidoneità operativa del cedente, ma deve dimostrare altresì che il cessionario quantomeno fosse in grado di percepire ("avrebbe dovuto") tale inidoneità in base alla sua diligenza specifica quale operatore medio del settore (Cass., 6864/2016).

1.5. Si è anche chiarito che l'immediatezza dei rapporti induce ragionevolmente a escludere in via presuntiva – a fronte di una conclamata inidoneità allo svolgimento dell'attività economica – l'ignoranza incolpevole del cessionario o committente circa l'avvenuto versamento dell'Iva a soggetto non legittimato alla rivalsa, né assoggettato all'obbligo del pagamento dell'imposta (Cass. n. 8846/2019; Cass., n. 2398/2018; Cass., n. 30559/17; Cass., 24490/15; Cass., n. 17173/2018; Cass. n. 2565/2019). In tali casi, infatti, sarà il contribuente a dover provare, in applicazione dei principi ordinari sull'onere della prova ai sensi dell'art. 2697 c.c., di non essere a conoscenza del fatto che il fornitore effettivo del bene o della prestazione era, non il fatturante, ma altri, dovendosi altrimenti negare il diritto alla detrazione dell'Iva versata (Cass., n. 32092/2018; Cass., n. 20059/14; Cass. n. 10001/2018; Cass., n. 17161/2018).

Va tenuto conto della qualificata posizione professionale ricoperta dal contribuente, sicché se al destinatario non compete, di norma, conoscere la struttura e le condizioni di operatività del proprio fornitore, sorge, tuttavia, un obbligo di verifica, nei limiti dell'esigibile, in presenza di indici personali od operativi dell'operazione commerciale ovvero delle scelte dallo stesso effettuate, oppure tali da evidenziare irregolarità e ingenerare dubbi di una potenziale evasione, la cui rilevanza è tanto più significativa atteso il carattere strutturale e professionale della presenza dell'imprenditore nel settore di mercato in cui opera e l'aspettativa, fisiologica ed ordinaria, che i rapporti commerciali con gli altri operatori siano proficui e suscettibili di reiterazione nel tempo (Cass., n. 3591/2019).

1.6. Nella specie, secondo la valutazione del giudice di appello, l'amministrazione non ha indicato elementi indiziari idonei a dimostrare la conoscenza o conoscibilità della condotta illecita posta in essere dalla G.T. e dalla A. s.r.l.

In particolare, per la Commissione regionale vi erano molti elementi che dimostravano, al contrario, che la Ree s.r.l. non poteva in alcun modo sapere che il terreno le era stato ceduto dalla A., dopo il primo trasferimento da parte della G.T. alla A., un mese prima, con lo scopo da parte della A. s.r.l. di non versare l'iva sull'importo ricevuto a titolo di corrispettivo della compravendita.

Per il giudice di appello, infatti, al momento della stipulazione della scrittura privata del 6-4-2004 tra le due persone fisiche, M., proprietario anche di G.P. e A. s.r.l., entrambe società del gruppo M., e C., socio unico della Ree s.r.l., era stato convenuto che, ai sensi dell'art. 1381 c.c., il M. si impegnava a trovare una società del gruppo che avrebbe provveduto alla vendita del terreno, ed il C., si impegnava, ai sensi dell'art. 1381 c.c., a fare acquistare tale terreno dalla Ree s.r.l.. Nel contratto del 6-4-2004, quindi, non era specificata la ragione sociale della società venditrice, indicata solo come "intestataria del terreno".

Pertanto, sempre secondo la ricostruzione della Commissione regionale, quando il 21-6-2004 era stato comunicato al C. che la società venditrice era la A. s.r.l., cui la G.T. aveva venduto il terreno pochi giorni prima (il 14-6-2004), il C., essendosi impegnato a far acquistare il terreno dalla Ree s.r.l. proveniente dalla "società intestataria" dello stesso ai sensi dell'art. 1381 c.c., non poteva più sottrarsi alla stipula del contratto di

trasferimento, pena l'esposizione a cause per inadempimento contrattuale. Solo dopo la vendita la A. s.r.l. si era trasferita a Malta ed aveva ommesso di pagare le imposte. Il rapporto tra Ree e G.T. non aveva un rilievo decisivo, in quanto era limitato, secondo l'accordo già assunto il 6-4-2004, all'acquisto da quest'ultima dei costi di progettazione delle opere da realizzare sul terreno. Il prezzo di acquisto, poi, era stato pattuito sin dal 6-4-2004, mentre il C. era stato informato della pregressa vendita, stipulata il 14-6-2004, solo in data 21-6-2004, ed il procedimento penale a carico del C. era stato archiviato.

Né, per il giudice di appello, vi erano stati vantaggi fiscali anche per la Ree s.r.l., in quanto il preteso "gonfiamento del prezzo" della seconda vendita, ossia di quella del 2-7-2004, per consentire a Ree la detrazione di Iva e la detrazione di costi maggiorati, non vi era stato. Il prezzo di € 29.000.000,00 oltre Iva era stato già previsto nell'accordo del 6-4-2004, con la promessa del fatto del terzo. Tale somma doveva, comunque, essere pagata, o a G.T., società del gruppo M., o ad A. (che aveva acquistato il terreno a soli € 10.410.000,00 il 14-6-2004), anch'essa facente parte del medesimo gruppo, indipendentemente dalla interposizione di A.

Né l'Agenzia delle entrate aveva dimostrato il valore del terreno all'epoca delle compravendite; anzi un precedente tentativo di vendita era naufragato nel 2002 per il prezzo dello stesso terreno ad € 42.000.000,00.

Per la Commissione regionale, quindi, la spiegazione più logica della interposizione di A. consisteva in una riduzione delle future plusvalenze in caso di vendita del terreno a terzi. Pertanto, il gruppo M. aveva inteso, con il doppio trasferimento, evitare al gruppo una plusvalenza "pesante" in caso di "vendita direttamente da parte di G.T.", "probabilmente proprietaria delle aree da molto tempo e quindi con un costo storico delle aree più basso". Dal bilancio di A. del 2007, peraltro, emergeva una disponibilità liquida a distanza di tre anni dalla vendita del terreno, pari ad € 31.309.358,00, a dimostrazione dell'effettivo passaggio di denaro da Ree ad A., senza un successivo ritrasferimento di tali somme al M. per effettuare il versamento per acquistare il 49 % delle quote della Ree, come da accordi del 6-4-2004.

1.7. Pertanto, da quanto emerge dalla motivazione della Commissione regionale sopra riportata, si rileva che nel ragionamento del giudice di appello non si è fatto mai ricorso a massime di esperienza, ma soltanto ad elementi indiziari. Per tale ragione il motivo di ricorso fondato sulla asserita violazione dell'art. 115 comma 2 c.p.c. è inammissibile, in quanto si incentra sulla mancata utilizzazione delle massime di esperienza enucleate dalla ricorrente. Tale motivo è precluso in sede di legittimità perché attiene al vizio di motivazione di cui all'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c., come modificato dal d.l. 83/2012.

La violazione di legge ai sensi degli artt. 115 comma 2 c.p.c. e 360 comma 1 n. 3 c.p.c., è invece ammissibile solo nel caso in cui il giudice abbia fatto positivamente ricorso alle massime di esperienza, circostanza che in questo caso non si è verificata.

Va anche evidenziato che il fatto notorio utilizzabile dal giudice nella propria decisione, a norma dell'art. 115 cod. proc. civ., senza necessità di altri mezzi probatori, non può confondersi con la diffusione di un fenomeno non universale (Cass., sez 2, 28 novembre 1992, n. 12762).

1.8. Deve, poi, anche sottolinearsi l'impossibilità per questa Corte di qualificare il motivo di impugnazione per cassazione in modo diverso da quanto risulta dalla rubrica dello stesso ("in relazione all'art. 360, comma 1, numero 3), c.p.c., violazione dell'art. 115 c.p.c."), in quanto è la stessa Avvocatura generale ad escludere espressamente la possibilità di applicare il vizio di censura della motivazione della sentenza del giudice di appello ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5 c.p.c.

Infatti, a pagina 25 del ricorso per cassazione si legge che "nella specie, non si chiederà alla Corte di sostituire a una massima di esperienza applicata dal giudice di merito una diversa massima di esperienza, con riedizione del giudizio di fatto, ma, come si vedrà, si censurerà appunto il non aver fatto ricorso, da parte della Commissione territoriale, a elementari massime di esperienza che avrebbero dovuto governare il giudizio di fatto e di cui, appunto, i giudicanti erano tenuti ad avvalersi". Il vizio di motivazione è, dunque, escluso espressamente dalla volontà impugnatoria della Agenzia delle entrate.

Inoltre, manca nel motivo di impugnazione ogni riferimento, anche solo puramente grafico, alla violazione degli artt. 2727 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360, primo comma n. 3 c.p.c., quanto ad un possibile vizio di violazione di legge; in tal caso si sarebbe potuto consentire a questa Corte di valutare la sussistenza, la gravità e la precisione di ciascuno degli indizi indicati dal giudice di appello nella sua "diffusa" motivazione ovvero, se risulti che, violando i criteri giuridici in tema di formazione della prova critica, il giudice di appello abbia negato valore indiziaro a singoli elementi acquisiti in giudizio, senza accertarne l'effettiva rilevanza in una valutazione di sintesi (Cass., 10973/17 e giurisprudenza ivi citata), con riferimento a quella connessione possibile e verosimile di accadimenti, la cui sequenza e ricorrenza possono verificarsi secondo regole di esperienza (Cass., sez.un., 9961/1996).

Né v'è stata, nel corpo del motivo di impugnazione, la specifica deduzione del vizio di violazione di legge in

relazione al mancato rispetto dei criteri di riparto dell'onere della prova ai sensi dell'art. 2697 c.c., in caso di cessione di beni avvenuti nella immediatezza dei rapporti tra le parti.

Neppure si è dedotto che la violazione di legge doveva essere rinvenuta nell'utilizzo di "principi applicativi", da parte del giudice di appello, distonici rispetto agli orientamenti consolidati della giurisprudenza di legittimità in tema di fatture emesse per operazioni soggettivamente inesistenti e di conoscibilità delle irregolarità o dell'evasione, in ragione della "immediatezza" dei rapporti e della sussistenza di circostanze evidentemente sintomatiche dell'illegittimità delle operazioni ai fini Iva.

Non può essere escluso, allora, che il giudizio di fatto contrario ad una massima di esperienza, quando sia preso a base per l'applicazione di norme di diritto sostanziale, possa risolversi in una falsa applicazione della legge e che sia, come tale, censurabile nel giudizio di legittimità (Cass., n. 3118/1971; n. 2863/1969). Ma ciò, se valutato in termini generali, va tralasciato al caso in concreto attraverso la lente del ricorso a critica vincolata che è tipico del giudizio di cassazione a cognizione determinata dall'ambito della denuncia del vizio dedotto (Cass., sez. un., 7931/13).

2. Le spese del giudizio di legittimità vanno poste a carico della ricorrente Agenzia delle entrate, per il principio della soccombenza, e si liquidano come da dispositivo.

3. Non opera a carico dell'Agenzia ricorrente il raddoppio del contributo unificato (Cass. Sez. 3, Sentenza n. 5955 del 14/03/2014, Rv. 630550; Cass., n. 889/2017).

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso.

Condanna la ricorrente a rimborsare in favore della società le spese del giudizio di legittimità che si liquidano in complessivi € 38.000,00, oltre € 200,00 per esborsi, accessori di legge e rimborso delle spese generali nella misura del 15 %.

itributo.it  
associazione  
per l'approfondimento e la diffusione  
dell'informazione fiscale

