

gli speciali di



tribuna finanziaria



***Voglia di verità!
Una pandemia chiamata Covid 19:
aspetti fiscali e giurisprudenziali***



Inserto allegato al numero 2-3/2020 di Tribuna finanziaria

Voglia di verità! Una pandemia chiamata Covid 19: aspetti fiscali e giurisprudenziali

- sOMMaRiO -

● Coronavirus e forza maggiore	3
● Le indennità in favore dei lavoratori a causa dell'emergenza Covid-19	10
● D.L. Cura Italia – Notifiche atti tributari e compiuta giacenza	25
● Decreto rilancio e contributo a fondo perduto	27
● Termini sospesi anche per gli accertamenti con adesione Calcolo per la proposizione del ricorso	33
● Art.20 d.l. N.23/2020: acconto imposte con il metodo previsionale senza sanzioni se si paga almeno l'80%	35
● Attenzione ai termini di decadenza per gli avvisi di accertamento per gli anni 2014 e 2015	38

Come ormai mia consolidata abitudine, per dovuta chiarezza premetto che, questa dotta raccolta di articoli tecnici che compongono questo inserto, avrebbero maggior rilevanza e completezza, espressa in una logica di apprezzata moralità ed etica, se alcuni quesiti che formulerò di seguito, vista anche l'auto-revolezza e la competenza giuridica di coloro che ricevono la rivista, ricevessero debita, compiuta risposta. Tali naturali, legittime domande, le ho poste pubblicamente, durante tutto il periodo della così detta quarantena, durata tre mesi, anche su una pagina Facebook che si chiama "Movimento per la Sicurezza e Legalità" alla voce "Voglia di verità" e, per non farci mancare proprio nulla, anche nelle dovute sedi istituzionali. Purtroppo però, ad oggi, nessuno si è degnato di dare la ben che minima risposta di assenso o di diniego e, ancor peggio, la ben che minima spiegazione.

Per questo, quale extrema ratio, propongo a voi lettori quelle che sono le naturali riflessioni giuridiche che io e i "miei esperti" ci siamo posti. Secondo una approfondita analisi del periodo di quarantena imposto all'Italia, che ha relegato ai "domiciliari" ben sessanta milioni di persone", i dpcm, emanati "motu proprio", dal presidente Conte, nominato da questo governo, e non eletto, violerebbero i seguenti articoli della Costituzione 1, 2, 3, 4, 10, 13, 16, 17, 19, 221, 224, 32, 34, 35, 36, 41, ed altri della Dichiarazione Universale dei Diritti dell'Uomo, poiché gli stessi, annullano quasi tutte le libertà fondamentali dei cittadini e impediscono materialmente e soprattutto il lavoro. Inoltre si consideri, l'eccesso di potere individuato nelle figure sintomatiche del difetto e/o contraddittoria motivazione e di istruttoria e/o falsa rappresentazione della realtà e/o abuso di potere e/o abuso di diritto; con decreti che si riferiscono alla diffusione e pericolosità dell'infezione, mentre i dati dell'Istituto Superiore di Sanità, dimostrano che i defunti erano affetti, nella quasi totalità degli stessi, d'altre patologie che ne hanno provocato la mor-

te, mentre dalle statistiche, non risulta che la mortalità nel 2020 sia maggiore a quella del 2019. Ne consegue che il danno subito e subendo dai cittadini in dipendenza della misura degli "arresti domiciliari" è di tipo irreparabile per la violazione dei diritti di cui ai succitati articoli della Costituzione e della Dichiarazione Universale dei Diritti dell'Uomo, e andrebbe risarcito, come andrebbero annullati tutti i verbali redatti per violazione delle norme stabilite dai dpcm con relativi espressi rimborsi per chi ha pagato.

Con riferimento a quanto su descritto credo sarebbe stato anche opportuno proporre denuncia-querela / P.C.M. e/o Mini. Sanità e/o altri, che il Pm interessato avrebbe ravvisato dai fatti indicati nella querela stessa, ovvero per i reati di epidemia colposa, poiché il PCM e i Ministri, erano a conoscenza dell'epidemia, sin dalla delibera del 31.1.2020, pubblicata poi il 1° febbraio 2020 sulla Gazzetta Ufficiale. Ciò nonostante nulla hanno fatto per eliminarla o ridurla, limitando il numero dei malati proteggendo i cittadini consegnando loro mascherine, guanti ecc. che il presidente Conte e il ministro della Salute avevano dichiarato essere disponibili già in grandi quantità. Tali disattese dichiarazioni riguardavano anche la dichiarazione del premier e del ministro della salute in relazione al personale e alle strutture sanitarie perfettamente pronte e idonee ad affrontare, grazie anche al contributo di 5 miliardi di euro dichiarato, una pandemia per cui avevano già previsto, con la su menzionata delibera una chiusura restrittiva del Paese e delle attività sino a luglio 2020. Mi fermo qui.

Le domande sarebbero ancora molte: protezione civile, soldi impiegati per tutti consulenti che si sono alternati durante questo tragico periodo, i vaccini, il plasma e gli interessi della politica e della sanità sulle dotazioni e forniture. Spero, a fronte della risposta di qualche autorevole giudice, giurista, o esperto che mi legge, di poterle formulare compiutamente in futuro prossimo.



Cav. Franco Antonio Pinardi

Coronavirus e forza maggiore

A cura dell'Avv. Maurizio Villani e dell'Avv. Lucia Morciano

1.Premessa

2. La forza maggiore in ambito tributario

3. Crisi di liquidità come causa di forza maggiore

3.1. La definizione di forza maggiore

3.2. La giurisprudenza sulla crisi di liquidità e forza maggiore

4. Osservazioni conclusive

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 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'or-

dinamento 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 impedire 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, Perras 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 precauzioni 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...¹

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, poichè 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 anti-giuridica; 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 precau-

zione adottate da un contribuente avveduto devono contemperarsi ai sacrifici economici che esse comportano, dall'altra parte tali misure dovranno ragionevolmente calibrarsi alla maggiore o 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.²

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.³

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.⁴

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

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

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

3. VALLEFUOCO V., Norme e Tributi Plus Fisco, 15 febbraio 2017.

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

5. 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

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 omesso 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 stringente 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"*.¹

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 con-

seguinte 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 sospensione 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.

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).

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).

In riferimento al **bene giuridico da tutelare**, la Suprema Corte, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 37424/2013 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 imponibili.⁵

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 norme incriminatrici, 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 *suitas*.⁶

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 medesimo 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.

Inoltre, la Suprema Corte, in una recente pronuncia, 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 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 adempiere 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.

Ad ogni modo, in linea con la giurisprudenza di merito, la Suprema Corte ha previsto alcune ipo-

tesi 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 anche 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; pertanto, la forza maggiore sussiste solo e in tutti quei casi in cui la realizzazione dell'evento stesso o la consumazione della condotta antigiuridica 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 2014 tale assunto era stato rilevato dalla Corte di Cassazione 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

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

7. 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*.

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.

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 penal-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 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).⁷

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'inaadempimento 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'adempimento 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.

**Avv. Maurizio Villani
Avv. Lucia Morciano**

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

A cura dell'Avv. Maurizio Villani e dell'Avv. Antonella Villani

Sommario:

1. Premessa
2. Le indennità previste dal decreto Cura Italia (D.L. 18/2020)
 - 2.1. Indennità per gli iscritti al fondo gestione INPS (artt. 27, 28, 29, 30 e 38 decreto Cura Italia)
 - 2.2. Fondo per il reddito di ultima istanza (art. 44 decreto Cura Italia)
 - 2.3. Indennità ai lavoratori sportivi (art. 96 decreto Cura Italia)
3. Le indennità previste dal Decreto Rilancio (D.L. 34/2020)
 - 3.1. Indennità per gli iscritti al fondo gestione INPS (art. 84 decreto rilancio)
 - 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)
 - 3.3. Indennità per i lavoratori domestici (art. 85 decreto Rilancio)
 - 3.4. Indennità per i lavoratori sportivi (art. 98 decreto Rilancio)
 - 3.5. Contributo a fondo perduto (art. 25 decreto Rilancio)
4. Tabelle di riepilogo delle indennità in favore dei lavoratori
 - 4.1. Tabella delle indennità previste dal decreto Cura Italia per il mese di marzo 2020
 - 4.2. Tabella delle indennità previste dal decreto Rilancio per il mese di aprile 2020
 - 4.3. Tabella delle indennità previste dal decreto Rilancio per il mese di maggio 2020

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, cin-

que 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 lavoratori 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 stabili-

menti 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 partecipanti 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 indennità, 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 iscrit-**

ti 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), Enpac

(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 (eccetto 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 au-

tonomi 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:

- in riferimento al **mese 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).

- in riferimento al **mese 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 epidemiologica 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 de-

creto 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 proposi-

to, 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 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.

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 epidemio-logica 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 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 la VORaTORi 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 della 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 400.000 euro 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 antimafia, 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.

4.1. Tabella delle indennità previste dal decreto Cura Italia per il mese di marzo 2020

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 gli 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.

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

MISURE DI SOSTEGNO AI LAVORATORI - APRILE 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. 84, co. 1, D.L. 34/2020)**

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;

• **Indennità lavoratori autonomi iscritti alle gestioni speciali dell'Assicurazione generale obbligatoria (art. 84, co. 4, D.L. 34/2020)**

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;

• **Indennità lavoratori stagionali dei settori del turismo e degli stabilimenti termali (art. 84, co. 5, D.L. 34/2020)**

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.

• **Indennità lavoratori agricoli (art. 84, co. 7, D.L. 34/2020)**

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.

● **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)**

è 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:

- 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);
- lavoratori intermittenti (che hanno lavorato almeno 30 giorni tra il 1° gennaio 2019 e il 31 gennaio 2020);
- 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;
- 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)**

è 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).

è 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

MISURE DI SOSTEGNO AI LAVORATORI - MAGGIO 2020

INDENNITÀ PER GLI ISCRITTI AL FONDO GESTIONE INPS

Ente che eroga indennità: INPS

- **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)**

è 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 dà riscontro all'INPS stessa.

- **Indennità ai lavoratori titolari di rapporti di co.co.co. iscritti alla gestione separata INPS (art. 84, co. 3, D.L. 34/2020)**

è 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;

- **Indennità lavoratori stagionali dei settori del turismo e degli stabilimenti termali (art. 84, co. 6, D.L. 34/2020)**

è riconosciuta una indennità per il mese di maggio 2020 pari ad 1.000 euro:

- ai lavoratori dipendenti stagionali del settore turismo e degli stabilimenti termali;
 - ai lavoratori in somministrazione, impiegati presso imprese utilizzatrici operanti nel settore 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 del 19 maggio 2020.

● **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)**

è 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:

- 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);
- lavoratori intermittenti (che hanno lavorato almeno 30 giorni tra il 1° gennaio 2019 e il 31 gennaio 2020);
- 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;
- 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)**

è 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)**

è 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).

è 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.

Avv. Maurizio Villani
Avv. Antonella Villani

Le attività della Guardia di Finanza

La Guardia di Finanza, esattamente come l'Agenzia, ha sospeso per un lasso di tempo ancora indefinito e vincolato all'evoluzione della situazione sanitaria, tutte le esecuzioni delle verifiche, dei controlli fiscali e in materia di lavoro, "d'intesa con i contribuenti interessati, fatti salvi i casi di indifferibilità e urgenza". Rientrano nella lista anche le situazioni collegate o collegabili a violazioni per le quali "potrebbero scadere i termini di contestazione".

Nella circolare del comando generale della Guardia di Finanza diramata l'11 marzo a tutti gli uffici territoriali si trovano linee guida più specifiche, comprendenti tanto un blocco immediato esteso "ai controlli strumentali" quanto



alle "attività di intelligence di polizia economico finanziaria di contrasto al riciclaggio".

In questo delicato momento l'operato della Gdf si concentrerà nei confronti di quei soggetti che approfitteranno della situazione d'emergenza. La massima attenzione ricadrà quindi sulle frodi e attività illegali legate all'epidemia e alle gare di approvvigionamento di presidi. E ancora: frodi legate alle attrezzature sanitarie come le mascherine e l'indebito utilizzo di risorse pubbliche destinate a imprese e famiglie. Potenziati, infine, i controlli in dogana per il passaggio delle merci, sia in entrata che in uscita, con riguardo particolare alla sicurezza dei prodotti.

D.L. Cura Italia – Notifiche atti tributari e compiuta giacenza

A cura dell'Avv. Maurizio Villani e dell'Avv. Alessandra Rizzelli

1. Notifica atti tributari

Il Decreto Legge 17 marzo 2020, n. 18, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 70 del 17/03/2020 e in vigore a partire dal 17 marzo 2020, recante “Misure di potenziamento del servizio sanitario e di sostegno economico per le famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19”, denominato decreto “Cura Italia”, ha previsto alcune novità in relazione alla notifica degli atti tributari che sono state, tuttavia, riviste e modificate dall'emendamento approvato dal Senato in data 09 aprile 2020, che adesso approderà nell'aula della Camera mercoledì 22 aprile per la discussione generale. Al fine di comprendere appieno la reale portata della novità introdotta dal legislatore, occorre innanzitutto richiamare l'art. 67 del citato decreto legge, rubricato “Sospensione dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori”, che al primo comma testualmente prevede: “Sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori.” Da tanto ne discende che, sino al 31 maggio 2020 è stata prevista la sospensione da parte degli uffici di tutti gli enti impositori di qualsiasi attività di notificazione degli atti di: liquidazione; controllo; riscossione; contenzioso. Per quanto attiene, invece, l'attività di notifica degli atti giudiziari, l'art. 108 del D.L. n. 18/2020, rubricato “Misure urgenti per lo svolgimento del servizio postale”, aveva previsto che, al fine di assicurare l'adozione delle misure di prevenzione della diffusione del virus Covid 19, a tutela dei lavoratori del servizio postale e dei destinatari degli invii postali, i suddetti atti venissero notificati derogando alla procedura espressamente prevista dalla legge (Legge 20 novembre 1982, n. 890), prevedendo testualmente: “gli operatori postali procedono alla consegna dei suddetti invii e pacchi mediante preventivo accertamento della presenza del destinatario o di persona abilitata al ritiro, senza raccogliergli la firma con successiva immissione dell'invio nella cassetta della corrispondenza dell'abitazione, dell'ufficio o dell'azienda, al piano o in altro luogo, presso il medesimo indirizzo indicato contestualmente dal destinatario o dalla persona abilitata al ritiro. La firma è apposta dall'operatore postale sui documenti di consegna in cui è attestata anche la suddetta modalità di recapito”. Orbene, siffatta modalità di notifica che derogava sia a quanto previsto dalla Legge n. 890/1982 sia a quanto previsto dall'art. 6 della Legge n. 212/2000 (c.d. Statuto del

Contribuente), è stata rivista dal Senato che, in sede di conversione, mediante l'introduzione del comma 1 bis all'art. 108 citato, ha escluso che tale modalità di notifica si applichi agli atti giudiziari, per i quali, pertanto, resta invariata la procedura ordinaria di firma prevista dall'art. 7 della Legge n. 890/1982, oppure mediante il deposito in cassetta postale dell'avviso di arrivo della raccomandata o altro atto che necessita di firma per la consegna.

2. Compiuta giacenza

Ulteriore importante novità introdotta dal maxi-emendamento Cura Italia è stata, inoltre, quella relativa al perfezionamento della notifica nell'ipotesi di compiuta giacenza in tale periodo di emergenza sanitaria, in considerazione della limitazione imposta per gli spostamenti. Come noto, infatti, nell'ipotesi di giacenza della raccomandata presso l'ufficio postale, il perfezionamento della notifica si ha nel momento del ritiro della raccomandata, oppure si perfeziona per “compiuta giacenza” entro dieci giorni dall'immissione in cassetta postale della raccomandata informativa. Al riguardo, l'emendamento è intervenuto, sempre mediante l'introduzione del comma 1 bis all'art. 108 del D.L. n. 18/2020, prevedendo che “La compiuta giacenza presso gli uffici postali inizia a decorrere dal 30 aprile 2020”. Da tanto ne discende che, indipendentemente da quando è stato ricevuto l'avviso di giacenza della raccomandata presso l'ufficio postale, durante il periodo interessato dall'emergenza coronavirus, il termine per computare la compiuta giacenza di dieci giorni deve essere calcolato a partire dal 30 aprile 2020. Infine, è stato, altresì, previsto che i termini sostanziali di decadenza e prescrizione di cui alle raccomandate con ricevuta di ritorno inviate nel periodo in esame sono sospesi sino alla cessazione dello stato di emergenza. Emendamento al D.L. Cura Italia approvato dal Senato in data 09 aprile 2020: All'articolo 108 dopo il comma 1,; <<1-bis. Per lo svolgimento dei servizi di notificazione a mezzo posta, di cui alla legge 20 novembre 1982, n. 890 e all'articolo 201 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, gli operatori postali procedono alla consegna dei suddetti invii e pacchi con la procedura ordinaria di firma di cui all'articolo 7 della legge 20 novembre 1982, n. 890, oppure con il deposito in cassetta postale dell'avviso di arrivo della raccomandata o altro atto che necessita di firma per la consegna. Il ritiro avviene secondo le indicazioni previste nell'avviso di ricevimento. La com-

piuta giacenza presso gli uffici postali inizia a decorrere dal 30 aprile 2020. I termini sostanziali di decadenza e prescrizione di cui alle raccomandate con ricevuta di ritorno inviate nel periodo in esame sono sospesi sino

alla cessazione dello stato di emergenza>>>.

Avv. Maurizio Villani
Avv. Alessandra Rizzelli

Il Coronavirus? Parola di Nobel per la Medicina

La pandemia e la conseguente clausura sta dando grandi soddisfazioni a quegli italiani che amano dilettersi con improbabili complotti e con la dietrologia. Nella maggior parte dei casi si tratta di fantasie che vanno dall'inverosimile al ridicolo e la loro vera utilità si limita a costituire un divertente passatempo per i forzati e annoiati sedentari. Tuttavia, quando, via WhatsApp o qualunque altro "social", qualche conoscente segnala la dichiarazione di Luc Montagnier, uno scienziato tanto eminente da essere stato insignito del premio Nobel per la medicina, non si può più parlare soltanto di fantasie o di complotti e bisogna almeno prenderlo in considerazione. È bene premettere che, in precedenza, alcune sue dichiarazioni su altri temi sono state smentite da studi successivi condotti da altri scienziati e che essere stati insigniti del Premio Nobel non è sufficiente per essere necessariamente dei geni a tutti gli effetti. Vale comunque la pena di ascoltare quanto il professore afferma in una intervista rilasciata ad una televisione francese e ritrasmessa anche su Facebook (<https://www.facebook.com/715218002/videos/10157492101158003>). Contrariamente a quanto sostenuto da altri studiosi attualmente di moda, Montagnier con argomenti verosimilmente scientifici sostiene che il coronavirus Covid-19 sia stato sicuramente costruito in laboratorio. Le sue argomentazioni sono basate sulle analisi del virus stesso che lui afferma essere stato creato innestando su una base di un Coronavirus alcune parti di acido Desossi Ribonucleico (RNA) del virus HIV (quello alla base dell'AIDS). La sua analisi dimostrerebbe che il fattore dominante resta pur sempre quello derivante dal Corona, ma l'innesto dei componenti dell'altro virus lo ha reso nuovo e più pericoloso delle comuni influenze. Alla domanda dell'intervistatore su quale sia stato lo scopo di tale contaminazione il professore francese risponde prudentemente di non saperlo ma presume si sia trattato di esperimenti miranti alla creazione di antivirus contro l'AIDS. Tra le cose molto interessanti che dichiara c'è che, in base alla sua propria esperienza e nonostante (o forse perché) il virus sia mutante, è molto probabile che, in un tempo indefinito, possa scomparire da solo. La ragione deriverebbe dal fatto che la natura cerca sempre un suo proprio equilibrio e non consente la sopravvivenza di elementi artificiali non elaborati da essa stessa. A meno che non siano, sempre artificialmente, tenuti in vita dagli umani.

Cosa è successo al mercato del pesce di Wuhan? Niente

L'intervistatore a questo punto gli chiede se possa essere nato o almeno derivato da una qualche contaminazione avvenuta presso il mercato del pesce di Wuhan. Sempre adducendo argomentazioni basate sull'analisi da lui effettuata, Montagnier esclude assolutamente questa ipotesi. Ciò che ne risulta è che si sia trattato inequivocabilmente di una operazione condotta dai biologi di Wuhan volontariamente e sfuggita di mano per un probabile incidente. L'ipotesi non è nuova ed è stata sostenuta anche recentemente da Trump, seppur con evidenti motivi politici. Montagnier non sembra avere ragioni politiche per affermarlo e alla successiva domanda sul perché altri studiosi abbiano escluso l'ipotesi di una operazione di laboratorio, ricorda, che la maggior parte degli scienziati è oggetto di condizionamenti e pressioni di vario tipo. Oggettivamente, risulterebbe comprensibile che possano essere in molti a dover negare l'artificialità della nascita di questo virus poiché ciò aprirebbe a scenari di eticità delle ricerche scientifiche e di rapporti di politica internazionale dalle conseguenze inimmaginabili. Tuttavia, a questo punto si pone la domanda se lui stesso non sia in qualche modo condizionato. La sua risposta è

disarmante e apparentemente convincente: "Essendo un premio Nobel (con tutto ciò che economicamente ciò significa) io posso permettermi una totale libertà e indipendenza". Se fosse confermato, al di là di ogni dubbio, che il Covid-19 sia stato creato nel laboratorio di Wuhan e da lì sia fuggito probabilmente per errore, la responsabilità del governo di Pechino assumerebbe una dimensione ancora maggiore rispetto alla colpa di aver taciuto per mesi la sua esistenza. Che l'ipotesi formulata da Montagnier stia comunque prendendo piede poco per volta anche presso altri scienziati spiega la richiesta avanzata, tra gli altri, dal presidente francese Macron alla Cina di essere "più trasparente". Che Pechino di trasparenza ne abbia dimostrata poca è corroborato anche dalle menzogne sul numero dei colpiti e dei morti in Cina. Pur ammettendo che il virus sia in continua mutazione e che questo possa spiegare la diversa pericolosità dimostrata in vari parti del mondo, sembra difficilmente credibile che il numero dei decessi in Cina corrisponda veramente all'ultima cifra dichiarata di circa 4500 individui. Una notizia cui la stampa internazionale sta dando poco rilievo, ma che è confermata anche dalle autorità di Pechino, è che tra gennaio e marzo 2020 nel Paese siano sparite 21 milioni di utenze telefoniche. In Cina il cellulare è diventato indispensabile per molte attività della vita quotidiana quali l'acquisto di biglietti per i trasporti pubblici o per accedere alle cure sanitarie. Supponiamo pure che una gran parte di numeri telefonici fosse strettamente legato alle attività lavorative e alla loro temporanea chiusura: questo spiegherebbe il non utilizzo ma non la loro scomparsa. Non si vuole affermare che i morti cinesi siano arrivati addirittura ad una cifra così elevata, eppure è altrettanto poco credibile pensare che un'epidemia che ha obbligato Pechino a imporre anche il coprifuoco e la totale chiusura su un'area di 160 milioni di persone abbia causato la morte per soltanto poche migliaia di individui.

Perché il virus ha colpito di più al nord

Interrogato sul perché alcune aree nel mondo siano state toccate più di altre, Montagnier afferma di essere certo che le onde elettromagnetiche possano avere un influsso particolare sulla forza del virus, soprattutto nei confronti di individui già debilitati per altre motivazioni cliniche. Quasi en passant, sottolinea che i maggiori decessi sono avvenuti in aree ove la concentrazione di tali onde è maggiore: Wuhan in quanto zona a maggior concentrazione di telecomunicazioni basate sul 5G, la Lombardia con la sua alta densità di popolazione e di antenne di trasmissione, New York per gli stessi motivi, e via di questo passo. Non essendo né biologo né esperto in discipline similari, non sono certo in grado di avvalorare o smentire quanto affermato dal professore. Sono tuttavia obbligato a notare che colui che fu lo scopritore della composizione del virus HIV si suppone abbia un'adeguata competenza e nessun interesse personale da difendere. È difficile immaginarlo come un "complottoista" o un asservito a logiche politiche non dichiarate ma è altrettanto giusto ricordare che lui fu uno dei più accesi no-vax e che su questo è stato smentito al di là di ogni dubbio. Non resta che prendere atto di quanto sostiene ora e augurarci che sia presto, e definitivamente, confermato o smentito. Nel dubbio, è per lo meno intempestivo chi si è messo a plaudire alle quattro pagine di auto-pubblicità cinese apparse su un nostro quotidiano nazionale a cura dell'Ambasciata di Pechino a Roma. Ed è sicuramente avventato chi si è precipitato a vedere nella Cina un nostro possibile alleato più affidabile della stessa Europa e degli Stati Uniti.

Decreto rilancio e contributo a fondo perduto

A cura dell'Avv. Maurizio Villani e Avv. Federica Attanasi

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.

SOMMARIO:

1. Considerazioni introduttive
2. Contributo a fondo perduto: caratteristiche e condizioni
3. Quadro sinottico

1. 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 re-

stituzione, riconosciuto a imprese, artigiani e commercianti che hanno registrato 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 impo-

ste 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".

2. 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 (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 del DL 18/2020 (indennità lavoratori dello spettacolo); i lavoratori dipendenti e i professionisti 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 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.

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 **accredito 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 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'Ag-

zia 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 confronti 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 Finanza - attivarsi per porre in essere tutti i controlli necessari, con conseguente applicazione di sanzioni dal 100 al 200% e attivazione di eventuali procedimenti penali.

3. Quadro sinottico

Di seguito si riporta la **"Tabella di Sintesi"** contenente le principali caratteristiche del contributo a fondo perduto, pubblicata dall'Agenzia dell'Entrate in data 21 maggio 2020.

Destinatari	<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>Soggetti esclusi</p> <ul style="list-style-type: none"> • Soggetti con attività cessata alla data di presentazione dell'istanza; • Enti pubblici di cui all'art. 74 del TUIR; • Intermediari finanziari e società di partecipazione; • Soggetti che percepiscono indennità di cui agli artt. 27 e 38 del DL 18/2020; • Lavoratori dipendenti e professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria di cui ai D.Lgs 509/1994 e 103/1996.
Calcolo	<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>
Note	<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>

Avv. Maurizio Villani
Avv. Federica Attanasi

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."
- 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."
5. 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.

Termini sospesi anche per gli accertamenti con adesione – Calcolo per la proposizione del ricorso

A cura dell' Avv. Maurizio Villani e Avv. Federica Attanasi

1. Sospensione dell'attività di controllo degli uffici degli enti impositori e sospensione dei termini processuali.

Come noto, con gli articoli 67 e 83 del Decreto Legge 17 marzo 2020, n. 18, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 70 del 17/03/2020 e in vigore a partire dal 17 marzo 2020, recante "Misure di potenziamento del servizio sanitario e di sostegno economico per le famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19", denominato decreto "Cura Italia", è stata prevista la sospensione dei termini relativi alle attività di controllo degli uffici degli enti impositori nonché la sospensione dei termini processuali.

In particolare, il comma 1 dell'art. 67 del D.L. n. 18/2020 ha espressamente previsto che: **"Sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso da parte degli uffici degli enti impositori."**

L'art. 83, comma 2, del citato decreto, invece, nel prevedere la sospensione dei termini di impugnazione dal 9 marzo al 15 aprile 2020, ha testualmente stabilito: **"Ove il decorso del termine abbia inizio durante il periodo di sospensione, l'inizio stesso è differito alla fine di detto periodo"**.

Successivamente, con l'articolo 36 del D.L. 08 aprile 2020, n. 23, il termine del 15 aprile è stato prorogato all'11 maggio 2020.

Orbene, a seguito dei suddetti interventi legislativi, è sorta la problematica se anche all'accertamento con adesione, quale istituto deflattivo, si applichi la sospensione dei termini processuali, così come disciplinata dall'art. 83 del D.L. n. 18/2020.

Ad esprimere parere favorevole all'applicazione della sospensione dei termini processuali anche all'accertamento con adesione è stata l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 6/E del 23 marzo 2020, che di seguito verrà esaminata.

Peraltro, indipendentemente dai chiarimenti così come espressi nella suddetta circolare, a

parere di chi scrive, si ritiene applicabile:

o la sospensione dei termini processuali, laddove si tenga in considerazione la data del 31 maggio 2020, quale termine di sospensione dell'attività degli enti impositori;

o, in ogni caso, il calcolo del residuo dei 60 giorni per la proposizione del ricorso, a seguito di proposizione dell'accertamento con adesione, a partire dal 12 maggio 2020, e tanto in virtù dell'interpretazione testuale dell'art. 83, comma 2, del D.L. n. 18/2020, nel modo che di seguito verrà esposto.

2. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del 23 marzo 2020

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del 23 marzo 2020 è intervenuta offrendo i primi chiarimenti sulla "Sospensione dei termini e accertamento con adesione – Articoli 67 e 83 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18 (c.d. decreto "Cura Italia").

Con tale circolare è stato chiarito che la sospensione dei termini si applica anche all'accertamento con adesione con la conseguenza che, al termine di impugnazione si applicano cumulativamente:

- sia la sospensione del termine di impugnazione <<per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente>>, prevista ordinariamente dal comma 3 dell'articolo 6 del D.Lgs. n. 218 del 1997;
- sia la sospensione prevista dall'art. 83 del decreto (ovvero di quanto previsto dal successivo articolo 36 del D.L. 08 aprile 2020, n. 23, con il quale il termine del 15 aprile è stato prorogato all'11 maggio 2020).

Da tanto ne discende che, dalla notifica dell'avviso di accertamento, nell'ipotesi di presentazione dell'istanza di accertamento con adesione, occorrerà calcolare ai fini del termine ultimo per la presentazione del ricorso:

- i **60 giorni** per l'impugnazione dell'atto impositivo;
- i **90 giorni** relativi all'istanza di accertamento

con adesione;

- i **64 giorni** di sospensione previsti dall'art. 36 del D.L. 08 aprile 2020, n. 23 (ovvero la sospensione dei termini processuali dal 09 marzo 2020 all'11 maggio 2020).

Ad esempio, nel caso di un avviso di accertamento notificato il 03 dicembre 2019 e di istanza di accertamento con adesione presentata il 13 gennaio 2020, il termine per la proposizione del ricorso scade il 04 luglio 2020, considerato che:

- alla data del 13 gennaio 2020 sono trascorsi 41 giorni dei 60 previsti per la proposizione del ricorso;

dal 13 gennaio 2020 iniziano a decorrere i 90 giorni di sospensione previsti dall'articolo 6, comma 3, D.Lgs. n. 218 del 1997, cui vanno sommati i residui 19 giorni risultanti dal precedente punto 1;

- essendo intervenuta, dal 09 marzo all'11 maggio 2020, la sospensione dei termini processuali, alla data del 09 marzo risultano decorsi soltanto 55 giorni dei 90 e i rimanenti 35 giorni, unitamente ai residui 19 utili per produrre ricorso, iniziano a decorrere dal 12 maggio 2020, per cui il termine ultimo per la proposizione del ricorso è il 04 luglio 2020.

2.1. Sospensione dell'accertamento con adesione sino al 31 maggio 2020

Altra ipotesi potrebbe essere quella dell'applicazione della sospensione dell'accertamento con adesione sino alla data del 31 maggio 2020, con la conseguenza che i termini per il calcolo dei 90 giorni o del residuo dei 90 più il residuo dei 60 giorni per la presentazione del ricorso, comincerebbero a decorrere a far data dall'01 giugno 2020.

Tanto in virtù del fatto che, come innanzi precisato, l'art. 67, comma 1, del D.L. n. 18/2020 ha previsto la sospensione dall'8 marzo al 31 maggio 2020 dei termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso da parte degli uffici degli enti impositori, con la conseguenza che sino al 31 maggio 2020 gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, in considerazione del periodo emergenziale, così come sollecitati anche da istruzioni interne volte ad evitare lo svolgimento delle attività sopra indicate, al fine di non sollecitare spostamenti fisici da parte dei contribuenti e loro rappresentanti, nonché del personale

dipendente, non svolgeranno quasi sicuramente attività in contraddittorio con il contribuente e/o suoi rappresentanti.

2.2. Calcolo del residuo dei 60 giorni per la presentazione del ricorso a far data dal 12 maggio 2020.

Infine, poiché vi è chi ritiene che, non essendo stata un'espressa previsione normativa riguardante l'applicazione della sospensione processuale dal 09 marzo 2020 all'11 maggio 2020 anche per l'accertamento con adesione, che la circolare dell'Agenzia delle Entrate non ha carattere normativo, che nell'ipotesi di applicazione della sospensione feriale dei termini anche all'accertamento con adesione, laddove l'Agenzia delle Entrate si era espressa in senso favorevole (Circolare 65/E del 2001), viceversa la Corte di Cassazione (sentenza n. 11632 del 05 giugno 2015) ha ritenuto non applicabile il suddetto termine di sospensione, con la conseguenza di doversi distinguere una sospensione amministrativa da una sospensione giudiziaria, si dovrà comunque, senza ombra di dubbio, tenere in considerazione la data del 12 maggio 2020 per il calcolo del residuo dei giorni restanti per la proposizione del ricorso, a seguito del decorso dei 90 giorni per l'accertamento con adesione.

Tanto anche in considerazione di quanto previsto dall'art. 83, comma 2, del D.L. n. 18/2020, che testualmente prevede: "Ove il decorso del termine abbia inizio durante il periodo di sospensione, l'inizio stesso è differito alla fine di detto periodo."

Tornando all'esempio fatto prima di un ricorso notificato il 03 dicembre 2019, per il quale l'accertamento con adesione è stato presentato il 13 gennaio 2020, ovvero 19 giorni prima dello spirare del termine dei 60 giorni previsti per la presentazione del ricorso, una volta scaduti i termini per l'accertamento con adesione alla data del 13 aprile 2020, considerato che il decorso del termine (ovvero dei 19 giorni residui) ha inizio durante il periodo di sospensione e che, pertanto, l'inizio stesso è differito alla fine di detto periodo (11 maggio 2020), occorre calcolare i 19 giorni residui a far data dal 12 maggio 2020, con la conseguenza che il termine per la presentazione del ricorso scade il 30 maggio 2020.

Avv. Maurizio Villani
Avv. Alessandra Rizzelli

art.20 d.l. N.23/2020: acconto imposte con il metodo previsionale senza sanzioni se si paga almeno l'80%

A cura dell' Avv. Maurizio Villani e Avv. Lucia Morciano

1.Premessa

2. Dato normativo

3. Determinazione degli acconti

4. Metodo previsionale e Decreto Liquidità

5. Osservazioni

6.Quadro sinottico

1.Premessa

Il Governo con il D.L. n.23/2020 (c.d. "Decreto Liquidità") ha previsto un novero di disposizioni indirizzate alle imprese volte ad ampliare il piano di misure di sostegno all'economia. Il fulcro di predetto decreto sono gli aiuti a piccole-medie imprese, attraverso un'iniezione di liquidità pari a 400 miliardi di euro.

Di pari passo alle misure di natura economica, in tale decreto il Governo ha posto in essere una serie di disposizioni fiscali volte ad agevolare le imprese in questa situazione emergenziale.

In particolare, nel presente contributo analizzeremo l'art. 20 del D.L.n.23/2020, rubricato "**Metodo previsionale acconti giugno**", di cui si darà contezza nei paragrafi seguenti.

2. Dato normativo

Gazzetta Ufficiale Repubblica Italiana del 8 aprile 2020, n. 94

Decreto legge 8 aprile 2020, n. 23

Misure urgenti in materia di accesso al credito e di adempimenti fiscali per le imprese, di poteri speciali nei settori strategici, nonché interventi in materia di salute e lavoro, di proroga di termini amministrativi e processuali.[Decreto liquidità imprese]

Capo IV Misure fiscali e contabili

Articolo 20

Metodo previsionale acconti giugno

Testo in vigore dal 9 aprile 2020

1. Le disposizioni concernenti le sanzioni e gli interessi per il caso di omesso o di insufficiente versamento degli acconti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive non si applicano in caso di insufficiente **versamento delle somme dovute se l'importo versato non è inferiore all'80%** della

somma che risulterebbe dovuta a titolo di acconto sulla base della dichiarazione relativa al periodo di imposta in corso.

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano esclusivamente agli acconti dovuti per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019.

3. Determinazione degli acconti

In via preliminare giova premettere che l'acconto costituisce un anticipo d'imposta per l'anno successivo e, secondo la norma generale, quest'ultimo non è dovuto quando l'imposta lorda riferita al periodo considerato nella dichiarazione dei redditi, al netto di detrazioni, crediti d'imposta e ritenute d'acconto risulta inferiore a un determinato importo che differisce in base al tributo. Gli acconti sono determinati, alternativamente, secondo **due metodi**:

- **storico**: prevede che i versamenti da effettuare a titolo di acconto (primo e secondo acconto) siano determinati sulla base delle imposte dovute per il periodo d'imposta precedente, al netto di eventuali detrazioni, crediti d'imposta e ritenute d'acconto risultanti dalla relativa dichiarazione dei redditi.

- **previsionale**: prevede la possibilità di un **versamento stimato**, ossia sulla base dell'imposta presumibilmente dovuta, per coloro che, per l'anno in corso, presumono di avere un risultato economico inferiore rispetto all'anno precedente.

La **misura ordinaria** dell'acconto d'imposta è basata sul **metodo storico ed è generalmente pari al 100% dell'imposta**, con **alcune eccezioni**.

Precisamente, le misure degli acconti IRPEF, IRES, IRAP, cedolare secca, dovuti in misura ordinaria sono le seguenti:

Di converso, è facoltà del contribuente, in alternativa all'applicazione del metodo storico, commisurare i versamenti in acconto sulla base dell'imposta che si

Imposta	Ammontare
IRPEF	100%
IRES	100%
IRAP	100%
CEDOLARE SECCA	95%

prevede di determinare per l'anno di competenza (c.d. "metodo previsionale").

Per calcolare gli acconti IRPEF, IRAP e IRES con il metodo previsionale, è utilizzato il riferimento dell'imposta dovuta per l'anno in corso, tenendo conto:

- dei redditi che, presumibilmente, saranno conseguiti nell'anno;
- delle ritenute, eventualmente, operate nell'anno;
- oneri deducibili e detraibili sostenuti;
- crediti d'imposta spettanti.

Pertanto, la previsione deve considerare l'imposta dovuta per l'anno in corso, al netto delle detrazioni, crediti d'imposta e ritenute d'acconto: **ossia per ricalcolare l'acconto con il metodo previsionale si deve, quindi, considerare la situazione reddituale completa.**

Precisamente, per determinare gli acconti con il metodo previsionale, occorre pertanto, applicare la percentuale di acconto fissata per l'imposta di riferimento (100% eccetto che per l'acconto della cedolare secca al 95%) all'imposta che si prevede di conseguire nell'anno di riferimento. La scelta del metodo previsionale, può comportare la riduzione o il non pagamento dell'acconto; tuttavia, ciò espone il contribuente al rischio di effettuare i versamenti in acconto in misura inferiore rispetto a quanto realmente dovuto, con conseguente applicazione delle **sanzioni** sulla **differenza**.

Appare opportuno rammentare che, in caso di errore nella stima/previsione, con conseguente versamento inferiore a quanto effettivamente dovuto in sede di liquidazione delle imposte calcolate sul reddito 2019, sulle somme non versate si applicherà la sanzione del 30% oltre ad interessi. Dall'altra parte, il vantaggio del metodo previsionale è che si prescinde totalmente dall'andamento storico dei redditi, basando il calcolo esclusivamente sull'andamento dell'annualità in corso e, perciò, se si presume un reddito (quindi un'imposta) inferiore all'anno precedente, si versa un acconto inferiore rispetto a quello che sarebbe stato dovuto con il metodo storico.

4. Metodo previsionale e Decreto Liquidità

L'art. 20 del D. L. n.23/2020 (Decreto Liquidità), rubricato "**Metodo previsionale acconti giugno**" afferisce al pagamento degli **acconti a titolo d'imposta**, le cui scadenze sono fissate, in modo ordinario, rispettivamente il **30.06.2020 e 30.11.2020**.

Come sopra evidenziato, il **metodo previsionale** viene scelto da coloro che, per l'anno in corso, presumono di avere un risultato economico inferiore rispetto all'anno precedente potendo ricorrere a un **versamento stimato**, ossia sulla base dell'imposta presumibilmente dovuta. Tale scelta può comportare la riduzione o il

non pagamento dell'acconto, ma, al contempo, espone il contribuente al rischio di effettuare i versamenti in acconto in misura inferiore rispetto a quanto realmente dovuto, con conseguente applicazione delle **sanzioni**, di cui al sopra citato articolo 13 D.Lgs. 241/1997, sulla **differenza non versata**.

Si rammenta, inoltre, che l'art. 13 comma 1 del D.Lgs n.241/1997 così recita: "*Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile*".

In particolare, l'**art. 20 del D.L. n. 23/2020 (Decreto Liquidità)**, ha disposto la non applicazione delle sanzioni e degli interessi nel caso in cui gli acconti IRPEF, IRES, IRAP versati con il c.d. metodo previsionale, dovuti per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (2020 per i soggetti solari), risultino almeno pari all'80% della somma effettivamente dovuta a titolo di acconto.

L'**art. 20 del D.L. citato**, in deroga rispetto alle previsioni ordinarie, dispone che per gli acconti relativi al periodo d'imposta 2020 è ammesso un versamento nella **misura non inferiore all'80%, senza che il contribuente incorra in alcuna violazione e conseguente irrogazione di sanzioni**. Sul punto si precisa che tale disposizione degli acconti dovuti a titolo di IRPEF, IRES e IRAP per il **2020 fa riferimento solo al metodo previsionale e non a quello storico** che segue l'ordinaria percentuale del 100% dell'imposta relativa al periodo precedente. Difatti, il Decreto Liquidità **non interviene** a modificare la percentuale di acconto determinata secondo il **metodo storico**, ma modifica **soltanto** la modalità di determinazione dell'acconto secondo il **metodo previsionale**, mediante l'esclusione dell'applicazione delle sanzioni interessi per omesso o insufficiente versamento nel caso in cui gli acconti IRPEF, IRES e IRAP siano non inferiori all'80%.

5. Osservazioni

Da un primo esame della norma si può dedurre, in primo luogo, una mancanza di sistematicità: il testo del disposto normativo dell'art. 20 citato menziona la riduzione dal 100% all'80% degli acconti dovuti per il 2020 per l'IRPEF, l'IRES e l'IRAP, non facendo menzione delle **altre imposte dirette o forfettarie**, quali ad esempio le **addizionali**, l'imposta sostitutiva per il

regime forfettario, l’Ivie e l’Ivafe.

A parere degli scriventi, la disposizione di cui all’art. 20 cit. si applica certamente a quest’ultime imposte, che seguono le medesime regole dell’Irpef per determinare la percentuale dell’acconto¹; ad ogni modo sul punto si auspica un intervento chiarificatore del legislatore. Diversamente interpretando la norma, sarebbe iniquo lasciare immutato il regime previsto per quest’ultime imposte, con il conseguente regime sanzionatorio previsto. In secondo luogo, si rileva che per quanto riguarda la cedolare secca, di converso, la misura dell’acconto 2020 dovrebbe rimanere del 95%, atteso che non è collegato a nessuna percentuale prevista per le imposte sui redditi. Sul punto, fugando ogni dubbio interpretativo, si è espressa l’Agenzia delle Entrate con la circolare n.9/E del 13 Aprile 2020, chiarendo che: *“la previsione di cui all’art. 20 del Decreto, oltre che alle imposte espressamente individuate, si applica anche: all’imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell’IRAP dovuta dai contribuenti– che si avvalgono di forme di determinazione del reddito con criteri forfetari; alla cedolare secca sul canone di locazione, all’imposta dovuta sul valore degli-immobili situati all’estero (IVIE) o sul valore delle attività finanziarie detenute all’estero (IVAFE)”*.

In terzo luogo, si segnala che il contenuto del disposto normativo dell’art. 20 citato statuisce la riduzione per la misura annuale dell’acconto, mentre la rubrica dell’articolo 20 del D.L.n.23 del 2020, enuncia: *“Metodo previsionale acconti giugno”*.

Appare evidente che si è in presenza di un errore e, difatti, per risolvere tale contrasto normativo, è intervenuta l’Agenzia delle Entrate con la succitata circolare n.9/E, precisando che: *“l’articolo 20 del decreto legge n. 23 del 2020, al comma 2, prevede espressamente che la disposizione si applichi agli acconti dovuti per il periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019. La disposizione, pertanto, si applica ad entrambe le rate dell’acconto dovuto per tale periodo. Tenuto conto, inoltre, di quanto chiarito con la relazione illustrativa e tecnica al Decreto, la rubrica dell’articolo 20 (Metodo previsionale acconti giugno) deve intendersi riferita all’importo degli acconti complessivamente dovuti per l’anno d’imposta 2020. Detto importo, infatti: è determinato nel mese di giugno;– va versato in una o due rate, a seconda che il quantum dovuto superi o meno– determinate soglie normativamente indivi-*

duate”.

In ultimo, si rileva che l’Agenzia delle Entrate, in riferimento al **ravvedimento operoso in caso di insufficiente o omesso versamento**, ha chiarito che l’art. 20 citato non esclude la possibilità di ricorrere a predetto istituto(a patto che non sia già intervenuta la notifica degli atti di liquidazione o di accertamento, comprese le comunicazioni di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633); pertanto, secondo l’Amministrazione Finanziaria, *“se per effetto, anche, del ricorso all’istituto del ravvedimento operoso, lo scostamento dell’importo versato a titolo di acconto, rispetto a quello dovuto sulla base delle risultanze della dichiarazione dei redditi e dell’IRAP, non risulti superiore al margine del 20 per cento, non trova applicazione la disposizione di cui all’articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471”*.

6.Quadro sinottico

ART.20 D.L. N.23/2020	
Oggetto	Non sono dovuti interessi e sanzioni nel caso in cui gli acconti a titolo di IRPEF, IRES, IRAP, imposta sostitutiva per il regime forfettario, IVIE, IVAFE e cedolare secca, versati con il metodo previsionale, ossia in base all’imposta che si presume dovuta per il periodo successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, risultino almeno pari all’80% della somma effettivamente dovuta a titolo di acconto.
Destinatari	Tutti i soggetti passivi IRPEF, IRES, IRAP, imposta sostitutiva per il regime forfettario, IVIE, IVAFE e cedolare secca.
Periodo	Acconti dovuti per il periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019.

**Avv. Maurizio Villani
Avv. Lucia Morciano**

1. A riguardo, si segnala la normativa di riferimento:

- imposta sul valore degli immobili situati all’estero (Ivie) e imposta sul valore dei prodotti finanziari (Ivafe) (articolo 19, commi 17 e 22, decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201);
- imposta sostitutiva per i contribuenti minimi (circolare 21 dicembre 2007, n. 73/E, paragrafo 5);
- imposta sostitutiva per i contribuenti forfettari (articolo 1, comma 64, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 e circolare 4 aprile 2016, n. 10/E, paragrafo 4.4.

Attenzione ai termini di decadenza per gli avvisi di accertamento per gli anni 2014 e 2015

A cura dell'Avv. Maurizio Villani

La data di notifica dell'invito al contraddittorio, obbligatorio per gli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020, potrebbe determinare la non applicazione della proroga della notifica degli accertamenti relativi al periodo d'imposta 2015 (o 2014 per omessa dichiarazione), prevista dall'art. 157 del Decreto Rilancio.

Il **Decreto Legge n. 34/2020**, recante "Misure urgenti in materia di salute, Sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19", (c.d. Decreto "Rilancio"), tra le numerose previsioni atte a fronteggiare l'emergenza sanitaria Covid-19 ha disposto anche specifiche misure che impattano sulla sospensione dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori.

Più specificamente, in tema di disposizioni inerenti l'attività degli uffici dell'amministrazione finanziaria, in relazione alla proroga dei termini della notifica degli avvisi di accertamento, l'art. 157, primo comma, ha testualmente stabilito che:

*"In deroga a quanto previsto dall'art. 3 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti d'imposta, di liquidazione e di rettifica in liquidazione, per i quali i termini di **decadenza**, senza tener conto del periodo di sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, del Decreto Legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 24 aprile 2020, n. 27, **scadono tra l'08 marzo 2020 ed il 31 dicembre 2020**, sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021, salvo casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento dei tributi".*

Orbene, da un'analisi della norma in esame, emerge che la disposta "scissione" tra la data di emissione e la data di notifica dell'atto, determinerà non poche problematiche alla luce del fatto che si creeranno inevitabilmente **due termini di decadenza solo per gli anni 2014 e 2015:**

- **uno per l'emissione dell'atto entro il 31/12/2020**, con la conseguente difficoltà per il contribuente di verificare la data, nonostante il generico riferimento del quinto comma del citato art. 157;

- **e uno per la notifica al contribuente dall'01 gennaio al 31 dicembre 2021, salvo specifiche urgenze.**

Secondo l'Agenzia delle Entrate, in considerazione delle difficoltà connesse all'emergenza COVID-19, la suddetta disposizione ha la finalità di consentire una distribuzione della notifica degli atti da essa indicati da parte degli uffici in un più ampio lasso di tempo rispetto agli ordinari termini di decadenza dell'azione accertatrice; di fatto, però, a parere dello scrivente, da tale disposizione discende solo un maggior trattamento di favore nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, che così facendo beneficerà di un maggior lasso temporale entro cui provvedere alla notifica degli avvisi di accertamento per gli anni 2014 e 2015.

Tanto premesso, si ritiene necessario osservare che il citato art. 157 deve essere coordinato ed interpretato con la lettura degli artt. 5 (comma 3 bis) e 5-ter del D.Lgs. n. 218 del 19 giugno 1997, con cui è stata introdotta l'obbligatorietà dell'invito al contraddittorio. Più nel dettaglio:

- **l'art. 5-ter cit.**, rubricato "**Invito al contraddittorio**", prevede che per gli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020 l'Ufficio, prima di emettere tale atto impositivo, deve notificare un invito a comparire per l'avvio del procedimento di definizione dello stesso, salvo ecce-

1. Così dispone l'articolo 5 ter D.Lgs. 218/97 (testo in vigore dal 30 giugno 2019):

<<1. L'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.

zioni¹. Si precisa che l'art. 5-ter cit. è stato inserito dall'art. 4 octies, comma 1, lett. b), D.L. 30.04.2019, n. 34, così come inserito dall'allegato alla legge di conversione, L. 28.06.2019, n. 58, con decorrenza dal 30.06.2019 ed applicazione agli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020;

• **l'art. 5, comma 3-bis**, rubricato "**Avvio del procedimento**", dispone testualmente che: "**Qualora tra la data di comparizione, di cui al comma 1, lett. b), e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni, in deroga al termine ordinario**". Il presente comma è stato aggiunto dall'art. 4-octies, comma 1, lett. a), D.L. 30/04/2019 n. 34, così come inserito dall'allegato alla Legge di conversione, Legge n. 58 del 28/06/2019, con decorrenza dal 30/06/2019 ed applicazione agli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020.

Da tanto discende che, in base alla suddetta normativa, laddove l'Agenzia delle Entrate inviti il contribuente al contraddittorio in un termine inferiore a 90 giorni rispetto al naturale termine di decadenza, questo stesso termine automaticamente si prorogherà di 120 giorni.

Pertanto, in termini esemplificativi, se l'Agenzia delle Entrate dovesse invitare il contribuente al contraddittorio in data **lunedì 05 ottobre 2020 (solo 88 giorni sino al 31/12/2020)**, il termine di decadenza per l'anno 2015 (o per l'anno 2014 in caso di omessa dichiarazione), ai sensi dell'art. 43 DPR n. 600/1973 (prima delle modifiche apportate dalla Legge di stabilità 2016²), **automaticamente slitterà al 30 aprile 2021 e, quindi, non si potrà più applicare il nuovo termine di decadenza del citato art. 157, in quanto lo spostamento automatico andrà ben oltre la decadenza compresa tra l'08 marzo 2020 ed il 31 dicembre 2020.**

Bisogna tener conto che il mancato invito al

contraddittorio può determinare l'invalidità dell'avviso di accertamento (art. 5-ter, comma 5, citato).

Pertanto, per gli avvisi di accertamento per gli anni 2014 e 2015, secondo me, è stata inutile la precisazione dell'art. 157, primo comma, cit, che per il calcolo della decadenza prevede che non si deve più tener conto degli 85 giorni di sospensione (art. 67, primo comma, D.L. 18/2020), che avrebbero spostato al 2021 il termine di decadenza e, quindi, indirettamente, avrebbero determinato l'inapplicabilità dell'art. 157 più volte citato. Viceversa, nonostante la succitata modifica, ciò che è uscito dalla finestra (85 giorni) è rientrato dalla porta (120 giorni) con gli spostamenti suesposti dei termini di decadenza. In sostanza, l'applicazione della proroga dei termini della notifica degli accertamenti per gli anni 2014 e 2015, disposta dall'art. 157 del decreto Rilancio, dipenderà dalla data di notifica dell'invito al contraddittorio.

In definitiva, con riferimento all'anno d'imposta 2015 (o 2014 per omessa dichiarazione), l'Agenzia delle Entrate per gli avvisi di accertamento che saranno emessi dall'01 luglio 2020:

• **se notificherà l'invito al contraddittorio entro venerdì 02 ottobre 2020, potrà beneficiare della nuova decadenza al 31/12/2021 (art. 157 citato);**

• **se, invece, notificherà l'invito al contraddittorio a far data da lunedì 05 ottobre 2020 in poi, dovrà necessariamente notificare l'avviso di accertamento entro il 30/04/2021 e non il 31/12/2021;**

• **soltanto se dimostrerà che non era obbligata all'invito al contraddittorio, nei casi tassativamente previsti dall'art. 5-ter cit., potrà beneficiare della nuova decadenza al 31/12/2021.**

Tanto chiarito, è bene che i contribuenti tengano conto dei diversi termini di decadenza per eccepire le nullità degli avvisi di accertamento per l'anno 2015 (o 2014 per omessa dichiarazione).

Avv. Maurizio Villani

2. Al riguardo si precisa che i termini per l'esercizio dell'attività di accertamento fissati dall'art. 43, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in tema di imposte sui redditi e dall'art. 57, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in tema di IVA, sono stati modificati dalla legge 28 dicembre 2015, n. 208 (c.d. legge di stabilità 2016) con efficacia dal periodo di imposta 2016. In particolare, il legislatore è intervenuto sulla disciplina dei termini dell'azione di accertamento e, attraverso i commi 130 e 131 dell'articolo della legge di stabilità 2016, ha riformulato i suddetti art. 57 del Dpr 633/1972 e l'art. 43 del Dpr 600/1973 e disposto che «gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata». Ebbene, occorre dunque fare una distinzione tra:

- avvisi di accertamento relativi ai periodi di imposta 2015 e precedenti - per i quali l'Agenzia delle entrate deve procedere alla notifica del relativo avviso di accertamento entro il 31 dicembre del quarto periodo successivo a quello di presentazione della dichiarazione da parte del contribuente ovvero del quinto anno successivo in caso di mancata presentazione della dichiarazione;
- avvisi di accertamento relativi ai periodi di imposta 2016 e successivi per i quali risulteranno applicabili i nuovi termini fissati, rispettivamente, al 31 dicembre del quinto anno a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi ovvero del settimo anno successivo in caso di mancata presentazione della dichiarazione.

Non per tutti,
solo per
imprenditori Italiani
ancora fieri di esserlo



www.consorzioleader.eu