



# TEAMSYSYSTEM BUSINESS REVIEW

| n. 11/2022

Supplemento a TeamSystem Review n. 311

In collaborazione con





## Storeden: l'essenza di un eCommerce è vendere

Dopo la pandemia sono cambiati i modelli di consumo e le abitudini di acquisto dei clienti, sempre più orientati verso il **commercio elettronico**, di fatto un **asset ormai fondamentale per qualsiasi strategia aziendale**.

Oggi, grazie alla trasformazione digitale, molti piccoli negozi possono entrare nel mercato dell'eCommerce, allargando la propria dimensione locale oltre la limitata scala della prossimità e del negozio fisico, fino a raggiungere il mercato internazionale.

Storeden di TeamSystem si propone come modello integrato per affiancare le aziende in un percorso di crescita e sviluppo e dare il massimo valore ai nuovi canali digitali di commercializzazione e distribuzione, con una visione strategica, unita a competenze tecniche, web e social.

**Storeden è una piattaforma facile da usare**, che permette alle aziende di **intervenire autonomamente, in modo rapido e veloce, sul proprio eCommerce**, apportando tutte le variazioni che ritengono necessarie.

**Una realtà tutta italiana**, sempre allineata con le normative fiscali e legali e con un **supporto dedicato** che aiuta il cliente nella gestione del software e nelle implementazioni.

Storeden, inoltre, **è integrato con i gestionali TeamSystem**; il cliente può quindi disporre di un'offerta unica integrata al software gestionale di fatturazione e pagamento.

Mentre per le persone l'eCommerce rappresenta una risorsa per velocizzare e semplificare lo shopping, per le imprese aprire un negozio online con Storeden può trasformarsi in una concreta opportunità di business.

## Lavoro e previdenza

Estensione ad altre categorie di lavoratori dell'indennità una <i>tantum</i> di 200 euro	<b>2</b>
Criteri di esame delle domande di accesso alle prestazioni garantite dal Fis per le causali straordinarie	<b>5</b>
Il demansionamento legittimo: casi e soluzioni	<b>10</b>
Tfr: coefficiente di settembre 2022	<b>13</b>

## Economia e finanza

Equo canone di settembre 2022	<b>14</b>
-------------------------------	-----------

## Fisco e tributi

L'ordinanza n. 14364/2022 della Cassazione: concorso di persone e riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie	<b>15</b>
Prima condanna ex L. 231/2001 di una società per illecito tributario	<b>20</b>
Gli effetti dei debiti fiscali sulla disciplina degli appalti	<b>25</b>

## Estensione ad altre categorie di lavoratori dell'indennità una *tantum* di 200 euro

**C**on la circolare n. 111/2022 e con il messaggio n. 3805/2022, l'Inps ha fornito istruzioni applicative in materia di indennità una *tantum* per i lavoratori dipendenti prevista dal D.L. 115/2022, che ha esteso ad altre categorie di lavoratori l'indennità una *tantum* pari a 200 euro, di cui agli articoli 31 e 32, D.L. 50/2022, già erogata ai lavoratori dipendenti nel luglio scorso. Con la circolare n. 103/2022, l'Inps poi ha fornito le istruzioni operative relative all'indennità una *tantum* (articolo 33, D.L. 50/2022) in favore dei lavoratori autonomi e dei professionisti iscritti alle Gestioni previdenziali dell'Inps e dei professionisti iscritti agli enti gestori di forme obbligatorie di previdenza e assistenza, che non abbiano fruito dell'indennità di cui agli articoli 31 e 32, D.L. 50/2022 (Decreto Aiuti).

### Estensione dell'una *tantum* di 200 euro

Con la retribuzione del mese di ottobre (competenza ottobre 2022), i datori di lavoro, in automatico, devono provvedere a erogare la predetta indennità ai lavoratori che:

- siano in forza nel mese di ottobre 2022;
- abbiano avuto un rapporto di lavoro nel mese di luglio 2022 (anche con altro datore di lavoro);
- siano stati destinatari di eventi – con indennità mensile erogata entro i limiti di cui all'articolo 1, comma 121, L. 234/2021 – con copertura figurativa integrale dall'Inps fino alla data del 18 maggio 2022 (a causa della quale non hanno beneficiato dell'esonero contributivo ex articolo 1, comma 121, L. 234/2021);
- non siano destinatari delle indennità di cui agli articoli 31 e 32, D.L. 50/2022.

Gli eventi con copertura di contribuzione figurativa integrale dall'Inps devono sussistere dal 1° gennaio 2022 fino alla data del 18 maggio 2022, ma possono essere sorti in data antecedente il 1° gennaio 2022 e proseguiti in data successiva al 18 maggio 2022. Tra gli eventi tutelati rientrano, ad esempio, gli ammortizzatori sociali in costanza di rapporto di lavoro (Cigo/Cigs, Assegno di integrazione salariale garantito dal Fis o dai Fondi di solidarietà, Cisoa) o i congedi, l'aspettativa sindacale di cui alla L. 300/1970, la sospensione dall'esercizio delle professioni sanitarie in caso di inadempimento dell'obbligo vaccinale, nonché le ipotesi di aspettativa o congedo, comunque denominate, previste dai Ccnl di settore. L'indennità in esame spetta per il tramite del datore di lavoro anche ai lavoratori che, seppure destinatari dell'esonero contributivo di 0,8 punti percentuali della quota a carico del lavoratore (in quanto percettori di una retribuzione mensile imponibile ai fini previdenziali inferiore o uguale a 2.692 euro), in relazione a contratti di lavoro iniziati prima del 24 giugno 2022, non abbiano in concreto beneficiato di tale esonero in virtù di un abbattimento totale della contribuzione datoriale e di quella a carico del lavoratore.

Nelle ipotesi in cui i datori di lavoro non avessero erogato l'indennità con la retribuzione di luglio 2022, nonostante il diritto dei lavoratori a percepirla, ad esempio con riferimento alle fattispecie sopra richiamate o per motivi gestionali determinati, ad esempio, da una tardiva dichiarazione resa dal parte del lavoratore, potranno provvedervi tramite flusso regolarizzativo sulla competenza del mese di luglio 2022, da effettuarsi con le consuete modalità in uso, entro e non oltre il 30 dicembre 2022. L'invio del flusso regolarizzativo di competenza del mese di luglio 2022 annulla e sostituisce l'eventuale flusso inviato in precedenza per il medesimo mese di competenza.

Il lavoratore deve dichiarare al proprio datore di lavoro (se titolare di più rapporti di lavoro al solo datore di lavoro che provvederà al pagamento dell'indennità):

- di non beneficiare dell'indennità di cui agli articoli 31 e 32, D.L. 50/2022;
- di essere stato destinatario di eventi con copertura di contribuzione figurativa integrale dall'Inps nel periodo 1° gennaio 2022-18 maggio 2022;

- di essere consapevole di non avere diritto all'indennità erogata nel mese di ottobre 2022, ladove già destinatario della stessa con erogazione d'ufficio da parte dell'Inps.

La compensazione del credito derivante dall'erogazione dell'indennità potrà essere effettuata:

- nel mese di erogazione della stessa, con la denuncia UniEmens riferita alla competenza del mese di ottobre 2022; ovvero
- tramite regolarizzazione sul flusso UniEmens della competenza del mese di luglio 2022.

Nell'ipotesi in cui dovesse risultare, per il medesimo lavoratore dipendente, che più datori di lavoro abbiano compensato su UniEmens la predetta indennità una *tantum*, l'Inps comunicherà a ciascun datore di lavoro interessato la quota parte dell'indebita compensazione effettuata, per la restituzione all'Istituto e il recupero verso il dipendente, secondo le istruzioni che saranno fornite con successivo messaggio.

Per quanto non disciplinato con la circolare n. 111/2022, vale quanto previsto dalla circolare Inps n. 73/2022.

## UniEmens

I datori di lavoro, al fine di recuperare l'indennità anticipata ai lavoratori, nella denuncia di competenza del mese di ottobre 2022, dovranno valorizzare all'interno di <DenunciaIndividuale>, <DataRetributivi>, <InfoAggcausaliContrib>, i seguenti elementi:

- nell'elemento <CodiceCausale>, il codice già in uso "L031";
- nell'elemento <IdentMotivoUtilizzoCausale>, il valore "N";
- nell'elemento <AnnoMeseRif>, l'anno/mese "10/2022";
- nell'elemento <ImportoAnnoMeseRif>, l'importo da recuperare.

La circolare contiene anche le apposite istruzioni per l'esposizione dei dati nella sezione <PosPA> e nella sezione <PosAgri> del flusso UniEmens.

## Le istruzioni inps per l'indennità *una tantum* autonomi

L'Inps, con la circolare n. 103/2022, ha fornito le istruzioni operative relative all'indennità una *tantum* (articolo 33, D.L. 50/2022) in favore dei lavoratori autonomi e dei professionisti iscritti alle Gestioni previdenziali dell'Inps e dei professionisti iscritti agli enti gestori di forme obbligatorie di previdenza e assistenza, che non abbiano fruito dell'indennità di cui agli articoli 31 e 32, D.L. 50/2022 (Decreto Aiuti).

L'importo dell'indennità una *tantum*, esente da un punto di vista fiscale e non impattante sulle prestazioni previdenziali e assistenziali, è pari a 200 euro per i lavoratori che nell'anno di imposta 2021 hanno percepito un reddito non superiore a 35.000 euro, ma superiore a 20.000 euro. L'indennità, ai sensi dell'articolo 20, D.L. 144/2022, è incrementata di 150 euro in favore dei lavoratori interessati, che, nell'anno d'imposta 2021, hanno percepito un reddito complessivo non superiore a 20.000 euro.

Ai fini della verifica del requisito reddituale, l'articolo 4, comma 2, D.I. 19 agosto 2022, stabilisce che dal computo del reddito personale assoggettabile a Irpef, al netto di tutti i contributi previdenziali e assistenziali, sono esclusi i trattamenti di fine rapporto comunque denominati, il reddito della casa di abitazione e le competenze arretrate sottoposte a tassazione separata.

Pertanto, il valore reddituale da considerare ai fini del riconoscimento dei benefici in oggetto è quello del reddito complessivo, come rilevato nel modello Redditi PF 2022, dato dalla sommatoria di redditi contenuta nel quadro RN, rigo RN1 colonna 1, al netto dei contributi previdenziali obbligatori e del reddito fondiario dell'abitazione principale (rigo RN 2).

L'indennità una *tantum* è riconosciuta in favore dei lavoratori autonomi e dei professionisti iscritti alle Gestioni previdenziali dell'Inps, nonché a favore dei professionisti iscritti agli enti gestori di forme obbligatorie di previdenza e assistenza di cui al D.Lgs. 509/1994 e al D.Lgs. 103/1996 e più in particolare:

- lavoratori iscritti alla Gestione speciale dei contributi e delle prestazioni previdenziali degli artigiani, istituita presso l'Inps ai sensi dell'articolo 3, L. 463/1959;

- lavoratori iscritti alla Gestione speciale dei contributi e delle prestazioni previdenziali degli esercenti attività commerciali, istituita presso l'Inps ai sensi dell'articolo 5, L. 613/1966;
- lavoratori iscritti alla Gestione speciale per i coltivatori diretti e per i coloni e mezzadri, istituita ai sensi dell'articolo 6, L. 1047/1957, compresi gli imprenditori agricoli professionali iscritti alla predetta Gestione;
- pescatori autonomi di cui alla L. 250/1958, recante "*Previdenze a favore dei pescatori della piccola pesca marittima e delle acque interne*", che istituisce, tra l'altro, tutele previdenziali a favore delle persone che esercitano la pesca quale esclusiva o prevalente attività lavorativa, quando siano associate in cooperative o compagnie e rapporto di lavoro autonomo oppure esercitino tale attività per proprio conto, senza essere associate in cooperative o compagnie;
- liberi professionisti iscritti alla Gestione separata Inps, di cui all'articolo 2, comma 26, L. 335/1995, quali soggetti che esercitano per professione abituale, ancorché non esclusiva, attività di lavoro autonomo, di cui all'articolo 53, comma 1, Tuir, ivi compresi i partecipanti agli studi associati o società semplici.

Sono destinatari dell'indennità una *tantum* anche i lavoratori iscritti in qualità di coadiuvanti e coadiutori alle Gestioni previdenziali degli artigiani, esercenti attività commerciali e coltivatori diretti e per i coloni e mezzadri.

Sono, viceversa, esclusi dal beneficio gli imprenditori agricoli professionali iscritti alla Gestione per i coltivatori diretti e per i coloni e mezzadri per l'attività di amministratore in società di capitali, in quanto il reddito percepito non rientra tra i redditi prodotti dall'attività aziendale.

Per poter accedere all'indennità una *tantum* i soggetti interessati devono presentare all'Inps apposita domanda.

Oltre ai requisiti reddituali, per poter accedere all'indennità è necessario che il richiedente:

- sia già iscritto alla Gestione autonoma con posizione attiva alla data del 18 maggio 2022;
- sia titolare di partita Iva attiva e con attività lavorativa avviata al 18 maggio 2022 (esclusi i soggetti iscritti alla Gestione autonoma in qualità di coadiuvanti e coadiutori);
- abbia effettuato entro il 18 maggio 2022, per il periodo di competenza dal 1° gennaio 2020 e con scadenze di versamento entro il 18 maggio 2022, almeno un versamento contributivo, totale o parziale, alla Gestione di iscrizione per la quale è richiesta l'indennità;
- non sia titolare di trattamenti pensionistici diretti alla data del 18 maggio 2022;
- non sia percettore delle prestazioni di cui agli articoli 31 e 32, Decreto Aiuti.

## Presentazione della domanda

I soggetti interessati devono presentare domanda all'Inps esclusivamente in via telematica, entro la data del 30 novembre 2022, utilizzando i consueti canali messi a disposizione per i cittadini e per gli Istituti di Patronato sul portale web dell'Istituto.

I professionisti iscritti esclusivamente agli enti gestori di forme obbligatorie di previdenza e assistenza, ai fini dell'accesso all'indennità una *tantum* sono tenuti a presentare la domanda agli enti previdenziali cui sono obbligatoriamente iscritti, nei termini e con le modalità dagli stessi previsti: nel caso, invece, in cui il lavoratore sia iscritto contemporaneamente a una delle Gestioni previdenziali Inps e a uno degli enti gestori di forme obbligatorie di previdenza e assistenza di cui al D.Lgs. 509/1994 e al D.Lgs. 103/1996, la domanda di accesso all'indennità una *tantum* dovrà essere presentata esclusivamente all'Inps.

## Riferimenti normativi

circolare Inps n. 111/2022

messaggio Inps n. 3805/2022

## Criteria di esame delle domande di accesso alle prestazioni garantite dal Fis per le causali straordinarie

**L**'INPS, con circolare n. 109/2022, ha diramato importanti chiarimenti in ordine al Fondo di integrazione salariale (Fis). Criteri di esame delle domande di accesso alle prestazioni garantite dal Fis per le causali straordinarie. D.M. 33/2022: criteri per l'approvazione dei programmi di riorganizzazione e crisi aziendale, compresa quella derivante da evento improvviso e imprevisto, nonché per la stipula di contratti di solidarietà

### Introduzione

A seguito del riordino della normativa in materia di ammortizzatori sociali a opera della L. 234/2021, come integrata dal D.L. 4/2022, sono state, tra l'altro, oggetto di modifica sia la disciplina del Fis sia quella in materia di integrazione salariale straordinaria. Quanto al Fis, in particolare, sono state oggetto di modifiche anche la tipologia e la durata della prestazione; conseguentemente il Fis può assicurare prestazioni per causali di riduzione o sospensione dell'attività lavorativa:

- sia ordinarie sia straordinarie per i datori di lavoro che occupano mediamente fino a 15 dipendenti nel semestre precedente;
- esclusivamente ordinarie per i datori di lavoro che occupano mediamente più di 15 dipendenti nel semestre precedente, nonché per quelli ex articolo 20, comma 3-ter, D.Lgs. 148/2015, essendo stati i medesimi attratti dalla disciplina generale in materia di integrazione salariale straordinaria, per la quale si presenta la domanda e la relativa documentazione al Ministero del lavoro.

Con riguardo alla Cigs e, in particolare, alle relative causali di intervento di riorganizzazione, crisi aziendale e contratto di solidarietà, la causale di riorganizzazione aziendale è stata ampliata e ora ricomprende anche i casi in cui i datori di lavoro vi ricorrano "per realizzare processi di transizione". È stato conseguentemente adottato il D.M. 33/2022, di modifica del D.M. 94033/2016, recante i criteri per l'approvazione dei programmi di Cigs, che prevede, tra l'altro, che siano affidate all'Inps le attività di ricezione e successiva valutazione degli elementi necessari per l'ammissione delle domande per le causali straordinarie. Tali elementi, comprensivi dei relativi dati di natura economica e organizzativa, devono essere contenuti in una relazione unica che i datori di lavoro sono tenuti a rendere all'Istituto - in modalità semplificata - ai sensi dell'articolo 47, D.P.R. 445/2000, e i cui modelli standard da utilizzare sono allegati alla circolare Inps n. 109/2022 (allegati da n. 2 a n. 4), con la quale l'Inps ha fornito istruzioni sul tema, con particolare riguardo agli specifici criteri di accesso all'Ais del Fis per le causali straordinarie.

Inoltre, ai fini dell'accesso all'Ais, devono essere rispettati, a prescindere dalla tipologia di causale invocata (ordinaria o straordinaria), gli obblighi di informazione e consultazione sindacale di cui all'articolo 14, D.Lgs. 148/2015.

### Riorganizzazione aziendale

La riorganizzazione aziendale si concretizza nella necessità del datore di lavoro di realizzare interventi volti a fronteggiare inefficienze della struttura gestionale, commerciale, produttiva o di prestazione di servizi, ovvero a sostenere processi di riconversione produttiva, all'interno di un programma finalizzato in ogni caso a un consistente recupero occupazionale. Come detto, dal 1° gennaio 2022, rientrano nell'ambito della riorganizzazione aziendale anche gli interventi attuati attraverso processi di transizione che non postulano necessariamente la presenza di significative inefficienze gestionali dell'azienda, ma che si realizzano allorché il datore di lavoro intenda por-

re in essere un insieme di interventi finalizzati a realizzare percorsi di innovazione e modernizzazione digitale e tecnologica, nonché di rinnovamento e sostenibilità ambientale ed energetica della propria realtà aziendale ovvero ad attuare interventi straordinari in tema di misure di sicurezza. Per l'approvazione dei programmi di riorganizzazione aziendale, devono essere rispettati i seguenti criteri:

1. il datore di lavoro deve presentare un programma per fronteggiare le inefficienze della struttura gestionale, commerciale, produttiva o di prestazione di servizi attraverso interventi idonei a gestire le stesse oppure a sostenere processi di riconversione produttiva o processi di transizione (con specifico riferimento alla gestione dei processi di transizione, rientrano in detto ambito i processi finalizzati a un aggiornamento tecnologico o digitale, di efficientamento e sostenibilità ecologica ed energetica e di potenziamento straordinario in tema di misure di sicurezza);
2. il programma deve contenere indicazioni in ordine agli investimenti relativi agli interventi di riorganizzazione di cui al precedente punto 1. e riguardanti l'unità produttiva interessata dagli interventi e il relativo importo complessivo, mentre, con riferimento ai processi di transizione, il programma deve contenere indicazioni in forma generale, senza precisare il complesso degli impianti fissi e delle attrezzature impegnate nel processo produttivo, sul valore medio annuo degli investimenti, nonché l'indicazione dell'eventuale impiego di contributi pubblici sia nazionali che dei fondi comunitari;
3. i datori di lavoro devono evidenziare il collegamento tra il programma di riorganizzazione che intendono realizzare e le sospensioni/riduzioni dal lavoro, in relazione alle quali si richiede l'assegno di integrazione salariale;
4. il programma dev'essere, comunque, finalizzato a un consistente recupero occupazionale anche in termini di riqualificazione professionale e potenziamento delle competenze. Conseguentemente, i datori di lavoro dovranno indicare la percentuale di lavoratori sospesi – ovvero a orario ridotto – che, durante o a fine programma, rientreranno presumibilmente in azienda. In caso di eccedenze di personale, i datori di lavoro dovranno illustrare anche il piano di gestione non traumatica dei suddetti esuberanti;
5. il programma deve contenere indicazioni relative all'eventuale attività di formazione e riqualificazione professionale che i datori di lavoro intendono porre in essere.

Si precisa che per recupero occupazionale si intende, oltre al rientro in azienda dei lavoratori sospesi o in riduzione di orario di lavoro, anche il riassorbimento degli stessi all'interno di unità produttive della medesima impresa o di altre imprese, nonché la riqualificazione professionale e il potenziamento delle competenze. Per gli eventuali esuberanti andranno precisate le modalità di gestione degli stessi (ad esempio, ricollocazione, pensionamento, accordi consensuali di risoluzione, riconversione professionale, etc.).

Si osserva, altresì, che la nuova disposizione:

- non prevede alcuna percentuale minima di recupero occupazionale dei lavoratori interessati alle sospensioni o riduzioni di orario, ma fa riferimento a un "consistente recupero occupazionale" senza l'indicazione di specifiche percentuali;
- non contempla la necessità che i datori di lavoro indichino le modalità di copertura finanziaria degli investimenti programmati.

Nell'ipotesi in cui le sospensioni o riduzioni dell'attività lavorativa interessino lavoratori impiegati presso più unità operative, nell'apposita scheda causale il datore di lavoro deve motivare, per ciascuna unità operativa, il collegamento delle sospensioni o riduzioni, nell'entità e nei tempi, al processo di riorganizzazione da realizzare.

Negli Allegati 2 e 3 alla circolare Inps n. 109/2022 sono presenti i modelli *standard* di relazione riferiti, rispettivamente, alla causale riorganizzazione aziendale e a quella di riorganizzazione aziendale a seguito di processi di transizione.

## Crisi aziendale

Per l'approvazione dei programmi di crisi aziendale, devono essere rispettati i seguenti criteri:



- il datore di lavoro deve illustrare le ragioni della contrazione dell'attività produttiva o di prestazione di servizi (ad esempio, diminuzione degli ordini di lavoro o delle commesse, ovvero un decremento delle vendite o, ancora, i dati negativi relativi al bilancio e al fatturato inerenti all'annualità che precede quella in cui il periodo di integrazione è richiesto o al minor periodo in caso di azienda costituita da meno di un anno) ed è fornita ai datori di lavoro un'elencazione delle possibili motivazioni; inoltre, la produzione dei dati economici, utili a dimostrare la difficoltà economica in cui versa l'azienda, è prevista in alternativa agli altri indici di crisi per cui si può ricorrere alla causale;
- il datore di lavoro deve indicare l'andamento dell'organico aziendale nel semestre precedente la domanda di assegno di integrazione salariale, con riguardo alla stabilità o al ridimensionamento dello stesso;
- il datore di lavoro deve fornire indicazioni in ordine all'assenza di nuove assunzioni, con particolare riguardo a quelle assistite da agevolazioni contributive e/o finanziarie, ovvero - in presenza di nuove assunzioni effettuate nel semestre precedente o da realizzare durante il periodo di fruizione dell'assegno di integrazione salariale - deve indicare il numero delle stesse e le motivazioni che le hanno indotte (ad esempio, assunzione riferita a personale che svolge mansioni inizialmente non presenti nell'organico aziendale);
- il datore di lavoro deve illustrare il piano di risanamento da realizzare, che dev'essere finalizzato alla continuazione dell'attività aziendale e alla salvaguardia occupazionale;
- il datore di lavoro deve indicare la percentuale di lavoratori sospesi o a orario ridotto che, durante o al termine del programma, rientreranno presumibilmente in azienda;
- il programma dev'essere finalizzato alla continuazione dell'attività aziendale e alla salvaguardia occupazionale, che può essere anche parziale. Conseguentemente, in caso di eccedenze di personale, i datori di lavoro dovranno illustrare il piano di gestione non traumatica dei suddetti esuberanti (ad esempio, ricollocazione, pensionamento, accordi consensuali di risoluzione, riconversione professionale, etc.).

Nell'allegato n. 4 alla circolare Inps n. 109/2022 è presente il modello standard di relazione riferito alla causale "crisi aziendale".

## **Crisi aziendale per evento improvviso e imprevisto**

La crisi aziendale per evento improvviso e imprevisto è determinata da un evento esogeno al datore di lavoro e, conseguentemente, dev'essere valutata sulla base di criteri diversi rispetto a quelli precedentemente individuati, perciò il datore di lavoro deve:

- illustrare la natura dell'evento che ha determinato la crisi, evidenziando la sua imprevedibilità e la rapidità con cui ha prodotto effetti negativi sulle dinamiche aziendali;
- specificare la completa autonomia dell'evento rispetto alle politiche di gestione dell'azienda;
- illustrare il piano di risanamento che si intende intraprendere;
- illustrare le azioni e gli interventi correttivi finalizzati alla continuazione dell'attività aziendale e alla salvaguardia occupazionale;
- indicare il numero di lavoratori sospesi ovvero a orario ridotto che, durante o alla fine del programma, rientreranno in azienda;
- atteso che il programma dev'essere finalizzato alla continuazione dell'attività aziendale e alla salvaguardia occupazionale, in caso di eccedenze di personale, i datori di lavoro devono illustrare il piano di gestione non traumatica degli esuberanti, quantificando il numero degli stessi.

Nell'Allegato n. 5 alla circolare è presente il modello *standard* di relazione riferito alla causale crisi aziendale per evento imprevisto e imprevedibile.

## **Contratto di solidarietà**

Il contratto di solidarietà è stipulato mediante contratti collettivi aziendali, ex articolo 51, D.Lgs. 81/2015, che stabiliscono una riduzione dell'orario di lavoro al fine di evitare, in tutto o in parte, la riduzione o la dichiarazione di esubero del personale, anche tramite un suo più razionale impiego.

Tra le novità intervenute, sono state innalzate le percentuali di riduzione previste, che, dal 1° gennaio 2022, si articolano come segue:

- la riduzione media oraria (complessiva) massima dell'orario giornaliero, settimanale o mensile dei lavoratori interessati non può essere superiore all'80%;
- la percentuale di riduzione complessiva massima dell'orario di lavoro, per ogni lavoratore, riferita all'arco dell'intero periodo per il quale il contratto di solidarietà è stipulato, non può essere superiore al 90%.

Per l'accesso all'Ais a seguito della stipula di un contratto di solidarietà devono essere rispettati i seguenti criteri:

- la riduzione concordata dell'orario di lavoro dev'essere articolata nel rispetto delle suddette percentuali di riduzioni;
- il contratto di solidarietà non è ammesso per i rapporti di lavoro a tempo determinato instaurati al fine di soddisfare esigenze di attività produttive soggette a fenomeni di natura stagionale;
- i lavoratori *part-time* possono essere ammessi qualora sia dimostrato il carattere strutturale del *part-time* nella preesistente organizzazione del lavoro (sono, perciò, esclusi i *part-time* destinati a soddisfare esigenze di natura stagionale o temporanea);
- in linea generale, non sono ammesse prestazioni di lavoro straordinario per i lavoratori posti in solidarietà;
- nel corso della fruizione dell'assegno di integrazione salariale a seguito di stipula di un contratto di solidarietà è possibile attivare la procedura di licenziamento collettivo solo con la non opposizione dei lavoratori;
- qualora le parti stipulanti il contratto di solidarietà, per soddisfare temporanee esigenze di maggiore lavoro, ritengano di derogare, nel senso di una minore riduzione dell'orario di lavoro, a quanto già concordato nel contratto di solidarietà, le modalità di tale deroga devono essere previste nel contratto medesimo e i datori di lavoro sono tenuti a comunicare l'avvenuta variazione di orario alla struttura Inps territorialmente competente;
- in tutti i casi in cui la deroga comporti, invece, una maggiore riduzione di orario, è necessario stipulare un nuovo contratto di solidarietà.

In linea generale, nell'accordo collettivo devono essere presenti i seguenti elementi essenziali:

- data di sottoscrizione del contratto;
- esatta individuazione delle parti stipulanti;
- contratto collettivo applicato;
- orario di lavoro e sua articolazione;
- quantificazione del personale eccedentario risultante al momento della stipula dell'accordo;
- motivazioni e cause che hanno determinato l'esubero di personale;
- data di decorrenza del contratto di solidarietà;
- durata del contratto di solidarietà;
- forma di riduzione dell'orario di lavoro (giornaliero, settimanale o mensile tradotta in termini settimanali);
- articolazione puntuale della riduzione;
- parametrizzazione sull'orario medio settimanale;
- indicazione complessiva della percentuale di riduzione dell'orario;
- modalità attuative di possibili deroghe alla riduzione di orario concordata.

La riduzione media oraria dev'essere parametrata su base settimanale. Conseguentemente, l'accordo collettivo è idoneo a perseguire il suo scopo laddove la riduzione media oraria settimanale non superi l'80% dell'orario contrattuale dei lavoratori interessati. Tale riduzione deve corrispondere a una media; i lavoratori interessati, quindi, possono essere coinvolti, alcuni con una percentuale di riduzione dell'orario inferiore all'80%, altri con una riduzione superiore all'80%. In ogni caso, deve, comunque, essere rispettato il limite individuale di riduzione per ciascun lavoratore, la cui percentuale non può essere superiore al 90% nell'arco dell'intero periodo per il quale l'accordo di solidarietà è stipulato. La verifica del superamento dei limiti è effettuata nell'ambito dell'intero

periodo autorizzato.

L'accordo di solidarietà – che, ai fini della sua validità, dev'essere corredato dall'elenco dei lavoratori interessati alla riduzione di orario sottoscritto dalle parti firmatarie – dev'essere obbligatoriamente allegato alla richiesta di assegno di integrazione salariale.

## Cumulo degli interventi ordinari e straordinari

Nell'unità produttiva interessata sia da interventi di integrazione salariale ordinaria che straordinaria, il cumulo delle 2 diverse misure di sostegno è consentito nel rispetto delle seguenti condizioni:

- gli interventi di integrazione salariale straordinaria siano esclusivamente quelli approvati ai sensi dell'articolo 21, comma 1, lettere a)-c), D.Lgs. 148/2015;
- i lavoratori interessati dai 2 diversi trattamenti siano, comunque, diversi e precisamente individuati tramite specifici elenchi nominativi, sin dall'inizio e per l'intero periodo in cui coesistono i 2 interventi.

Il cumulo dei 2 trattamenti è da intendersi applicabile:

- ai datori di lavoro destinatari del Fis, che, occupando mediamente oltre 15 dipendenti nel semestre precedente, dal 1° gennaio 2022, rientrano nel campo di applicazione della Cigs e, quindi, possono richiedere al Fis l'assegno di integrazione salariale esclusivamente in relazione a causali ordinarie;
- alle imprese del trasporto aereo e di gestione aeroportuale e società da queste derivate, nonché alle imprese del sistema aeroportuale e per i partiti e movimenti politici e loro rispettive articolazioni e sezioni territoriali, a condizione che risultino iscritti nell'apposito Registro, che rientrino nell'ambito di applicazione del Fis e dei relativi obblighi contributivi e, parallelamente, siano destinatari della disciplina in materia di intervento straordinario di integrazione salariale, a prescindere dal numero dei dipendenti occupati.

In caso di cumulo dei trattamenti, i periodi per i quali è riconosciuto l'assegno di integrazione salariale a carico del Fis incidono sui limiti complessivi di durata dei trattamenti previsti dal D.Lgs. 148/2015, ricordando che, per i datori di lavoro che nel semestre precedente abbiano occupato mediamente più di 5 dipendenti, il limite complessivo dei trattamenti ammessi in un biennio mobile è di 26 settimane. Inoltre, anche per il Fis si applica la disposizione di cui all'articolo 4, D.Lgs. 148/2015, in materia di durata massima complessiva dei trattamenti di integrazione salariale nel quinquennio mobile (24/36 mesi in genere).

La disciplina sul cumulo dei trattamenti non trova, invece, applicazione per i datori di lavoro che, occupando mediamente fino a 15 dipendenti nel semestre precedente, possono richiedere al Fis prestazioni per causali sia ordinarie che straordinarie.

## Fondi di solidarietà bilaterali

Per i periodi di sospensione/riduzione dell'attività lavorativa decorrenti dal 1° gennaio 2022, i Fondi di solidarietà bilaterali di cui agli articoli 26 e 40, D.Lgs. 148/2015, devono assicurare, in relazione alle causali previste dalla normativa in materia di integrazioni salariali ordinarie e straordinarie, un assegno di integrazione salariale di importo almeno pari a quello previsto dal novellato articolo 3, comma 5-*bis*, D.Lgs. 148/2015 (per il 2022: 1.222,51 euro).

I criteri prima illustrati si applicano, ai fini dell'ammissione all'assegno di integrazione salariale riconosciuto dai menzionati Fondi per causali straordinarie, per le istanze relative ai datori di lavoro che occupano mediamente fino a 15 dipendenti nel semestre precedente.

Per le domande relative ai datori di lavoro con forza occupazionale media superiore a 15 dipendenti nel semestre di riferimento, operano, invece, i criteri previsti dagli articoli 1-4, D.M. 94033/2016, come novellato dal D.M. 33/2022.

## Riferimenti normativi

circolare Inps n. 109/2022

## Il demansionamento legittimo: casi e soluzioni

**A** tutela della professionalità del lavoratore, l'ordinamento prevede, all'articolo 2103, cod. civ., una serie di limitazioni nella variazione delle mansioni svolte dal lavoratore: dopo averne dettagliato la portata, si analizzeranno gli spazi per l'adibizione a diverse mansioni di contenuto inferiore, con atti unilaterali, in via residuale e circoscritta dalla norma sopra richiamata, o con accordo con il lavoratore.

### Introduzione

I limiti nella variazione delle mansioni sono disciplinati dall'articolo 2103, cod. civ. (così come modificato dall'articolo 3, D.Lgs. 81/2015), norma che appronta una serie di tutele in favore del lavoratore e relative alla sua professionalità.

Ricostruendone brevemente la trama di tale disposizione, al comma 1 viene scolpita la regola generale in materia: il lavoratore *"deve essere adibito alle mansioni per le quali è stato assunto o a quelle corrispondenti all'inquadramento superiore che abbia successivamente acquisito"* ovvero *"a mansioni riconducibili allo stesso livello e categoria legale di inquadramento delle ultime effettivamente svolte"*. Il potere datoriale di richiedere mansioni diverse si sviluppa, in linea generale, nell'alveo del livello contrattuale – determinato dalla contrattazione collettiva applicata al rapporto – e dalla categoria di inquadramento legale, senza che rilevi alcuna valutazione sull'equivalenza soggettiva tra vecchie e nuove mansioni.

Come ulteriore potere di variazione in capo al datore di lavoro, il comma 2, articolo 2103, cod. civ. riconosce la possibilità a quest'ultimo di assegnare il lavoratore a mansioni appartenenti al livello di inquadramento inferiore, purché rientranti nella medesima categoria legale, in caso di modifica degli assetti organizzativi aziendali che incidano sulla posizione del lavoratore. Anche la contrattazione collettiva può intervenire sulla materia (comma 4), sempre nel rispetto della categoria legale. A corollario di tale potere di variazione peggiorativa, l'articolo 2013, cod. civ. prevede, inoltre, 3 importanti disposizioni:

1. il mutamento di mansioni deve essere accompagnato, ove necessario, dall'assolvimento dell'obbligo formativo, la cui assenza non determina comunque la nullità della disposizione;
2. il mutamento di mansioni è comunicato per iscritto, a pena di nullità;
3. il lavoratore ha diritto alla conservazione del livello di inquadramento e del trattamento retributivo in godimento, fatta eccezione per gli elementi retributivi collegati a particolari modalità di svolgimento della precedente prestazione lavorativa (c.d. indennità modali).

La modifica delle mansioni, della categoria legale e del livello di inquadramento e della relativa retribuzione, possono essere oggetto di accordi individuali in sede protetta finalizzati:

- all'interesse del lavoratore alla conservazione dell'occupazione;
- all'acquisizione di una diversa professionalità;
- al miglioramento delle condizioni di vita.

### Gli accordi per il demansionamento

Dal quadro normativo sopra tratteggiato, per poter procedere con variazioni di mansioni che possano incidere sull'inquadramento e sulla retribuzione, è necessario non solo sottoscrivere un apposito accordo con il lavoratore – aspetto da considerarsi fisiologico, in quanto si andrebbe modificare in via definitiva aspetti essenziali del rapporto contrattuale –, ma anche nel contesto di una sede protetta.

In più, la norma predetermina le finalità che devono realizzarsi con tali accordi.

Sul punto è evidente che, con la riforma operata nel 2015, si è inteso recepire l'esito di ormai risalenti orientamenti giurisprudenziali, sorti in riferimento alla disciplina previgente: a differenza della

disposizione oggi in vigore, il testo previgente dell'articolo 2103, cod. civ. non prevedeva deroghe espresse relative al divieto di variazione peggiorativa delle mansioni del lavoratore, ipotesi poi dettagliate, come detto, dalla giurisprudenza.

La prima ipotesi riguarda situazioni in cui le mansioni svolte fino a quel momento dal lavoratore risultino essere incompatibili con la conservazione del posto di lavoro: a dimostrazione, basti richiamare molte delle recenti pronunce di legittimità, ancorate ancora al "vecchio" articolo 2103, cod. civ., dove sono considerati validi patti di demansionamento volti a evitare un licenziamento, ancorché fissino mansioni, e conseguentemente una retribuzione, inferiori a quelle per le quali il lavoratore era stato assunto o che successivamente aveva acquisito, per la prevalenza dell'interesse a mantenere il posto di lavoro su quello tutelato dall'articolo 2103, cod. civ., purchè:

- il consenso prestato dal lavoratore sia libero e non affetto da vizi della volontà;
- sussistano le condizioni che avrebbero legittimato il licenziamento in mancanza dell'accordo.

È poi opportuno sottolineare come la revisione dell'articolo 2103, cod. civ., abbia determinato una profonda modifica del c.d. obbligo di *repêchage*, aspetto fondamentale del licenziamento per gmo, ampliandone la portata e, quindi, favorendo indirettamente la conclusione di accordi di demansionamento.

Tratteggiandone brevemente i contorni, si ricorda come si consideri sussistente un valido gmo solo se il datore di lavoro sia in grado di dimostrare l'impossibilità di utilizzare il lavoratore licenziando in altri posti di lavoro scoperti interni all'azienda, così da considerare come unica e ultima soluzione – la c.d. *extrema ratio* – il licenziamento.

L'obbligo di ricercare nell'assetto della propria organizzazione aziendale, eventualmente anche in altre sedi o aziende, formalmente distinte, ma imputabili a un unico centro d'imputazione del rapporto, posizioni di reimpiego – fino alla revisione dell'articolo 2103, cod. civ. – si considerava assolto solo se il datore di lavoro era in grado di provare l'impossibilità di una differente utilizzazione del lavoratore in mansioni equivalenti rispetto a quelle precedentemente svolte e il lavoratore non avesse dato la propria preventiva disponibilità ad accettare mansioni di livello inferiore: prima delle strutturali modifiche apportate dal D.Lgs. 81/2015, il margine di variazione unilaterale delle mansioni era rappresentato dal rispetto della c.d. equivalenza professionale, valutata sia da un punto di vista oggettivo (l'appartenenza al medesimo livello contrattuale collettivo), ma soprattutto da un punto di vista soggettivo, tenendo in considerazione la professionalità e le competenze acquisite dal lavoratore.

In tale contesto normativo, a partire dalla sentenza a sezioni unite della Corte di Cassazione, n. 7755/1998, il *repêchage* era stato infatti esteso pacificamente anche alle mansioni inferiori, nel caso di indisponibilità di mansioni equivalenti, e, contestualmente, per ricalibrare in modo più equo l'onere – si pensi a una grande impresa, dove le molte opportunità di reimpiego in mansioni con professionalità inferiori potrebbero di fatto rendere sempre illegittimo il licenziamento – era stata richiesta la collaborazione del lavoratore, con una parziale deroga all'articolo 5, L. 604/1966, mediante un onere di "allegazione", cioè l'obbligo di indicare le possibili mansioni o posizioni lavorative dal contenuto professionale inferiore dove poter essere ricollocato.

A partire dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 5592/2016, a cui poi è seguita, sempre della Suprema Corte, la sentenza n. 12101/2016, è stato sviluppato il principio per cui non incombe sul lavoratore l'onere di segnalare posizioni lavorative disponibili a cui essere utilmente riallocato, poiché l'onere di allegazione e l'onere probatorio non possono che incombere sulla medesima parte, nel senso che chi ha l'onere di provare un fatto primario (costitutivo del diritto azionato o impeditivo, modificativo o estintivo dello stesso) ha altresì l'onere della relativa compiuta allegazione.

L'ampliamento del potere di *ius variandi* in peius, derivante dalla revisione dell'articolo 2103, cod. civ., nelle circostanze di un licenziamento per ragioni oggettive, può quindi delegittimare i licenziamenti disposti se venissero ritenute giudizialmente disponibili altre mansioni, anche di livello inferiore, per il lavoratore licenziato, senza che tale ampliamento dipenda da comportamenti positivi da parte di quest'ultimo (l'onere di allegazione) che attivino tale possibilità.

È evidente, quindi, che l'ampliamento dell'obbligo di *repêchage* determini con maggior frequenza accordi di demansionamento.

## **Le ulteriori finalità di accordi di demansionamento: l'acquisizione di una diversa professionalità e il miglioramento delle condizioni di vita**

Come anticipato, l'articolo 2103, cod. civ. prevede altre 2 finalità necessarie negli accordi di demansionamento: se l'acquisizione di una diversa professionalità – trattandosi di mansioni inferiori a cui si allaccia anche la possibilità di ridurre la retribuzione - non può che essere letta sempre in contesti in cui le mansioni originarie non siano più utili per il datore di lavoro, ovvero, non siano più possibili per il lavoratore (si pensi alla perdita di un titolo abilitativo, come la patente o il porto d'armi, così da rendere non più eseguibili mansioni che ne richiedono il possesso), il miglioramento delle condizioni di vita – essendo elemento che non può che leggersi nell'ottica del lavoratore – non può che derivare dalla volontà del lavoratore di ridurre lo stress psico fisico di determinate mansioni e, quindi, di rendersi disponibile anche a mansioni inferiori.

## **Gli accordi di demansionamento in caso di inidoneità alla mansione specifica**

Oltre all'articolo 2103, cod. civ., in materia di accordi di demansionamento è opportuno tener in considerazione anche quanto previsto dall'articolo 42, D.Lgs. 81/2008, norma che prevede che, in caso di inidoneità alla mansione specifica, il datore di lavoro, *“anche in considerazione di quanto disposto dalla L. 68/1999, in relazione ai giudizi di cui all'articolo 41, comma 6, attua le misure indicate dal medico competente e qualora le stesse prevedano un'inidoneità alla mansione specifica adibisce il lavoratore, ove possibile, a mansioni equivalenti o, in difetto, a mansioni inferiori garantendo il trattamento corrispondente alle mansioni di provenienza.”*

Pertanto, nel caso in cui la variazione di mansioni si renda necessaria dall'inidoneità del lavoratore alla mansione specifica svolta in precedenza, è stato espressamente normato un diritto all'adibizione ad altre mansioni, di pari livello o di livello inferiore, con conservazione della retribuzione e del livello di inquadramento precedentemente acquisito, indipendentemente dalle cause di tale inidoneità (pregresse, dovute alle condizioni di lavoro o derivanti da fatti estranei al rapporto di lavoro). Come ricordato dalla giurisprudenza (si veda la recente sentenza del Tribunale di Parma 10 maggio 2022), tale disposizione non è stata implicitamente abrogata a seguito delle modifiche all'articolo 2103, cod. civ. apportate dall'articolo 3, D.Lgs. 81/2015, trattandosi di norma speciale riguardante una situazione specifica non regolata dalla norma generale codicistica.

Si ricorda come per *“inidoneità alla mansione specifica”* si intenda un impedimento oggettivo, tenuto conto di quanto previsto dall'obbligo giuridico di non aggravare lo stato di salute del lavoratore, scoltito dall'articolo 2087, cod. civ. e dal D.Lgs. 81/2008.

Nel caso non vi siano mansioni disponibili compatibili, il datore ha pertanto l'onere di sospendere il lavoratore, non senza incorrere in rischi particolarmente complessi, in quanto se la scelta in questione si dovesse rivelare illegittima *ex post*, si determinerebbe una responsabilità sul piano retributivo<sup>1</sup>.

## **Riferimenti normativi**

articolo 2103, cod. civ.

<sup>1</sup> *“quando il datore di lavoro sospende il lavoratore dal lavoro e dalla retribuzione, ritenendo l'esistenza di una legittima causa di sospensione, è a suo carico il rischio relativo al successivo accertamento o evidenziazione dell'effettiva inesistenza di una siffatta causa”* (Cassazione n. 5502/1998 e n. 1536/2005)

## Tfr: coefficiente di settembre 2022

**S** econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a settembre 2022 è risultato pari a 113,5: a settembre 2022 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2021 è risultata pari a 6,873823

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2021	Tasso mensile	75% Differenza 2021	Rivalutazione
<b>Gennaio 2022</b>	15 gennaio – 14 febbraio	107,7	1,412429	0,125	1,059322	1,184322
<b>Febbraio 2022</b>	15 febbraio – 14 marzo	108,8	2,086158	0,250	1,836158	2,086158
<b>Marzo 2022</b>	15 marzo – 14 aprile	109,9	3,483992	0,375	2,612994	2,987994
<b>Aprile 2022</b>	15 aprile – 14 maggio	109,7	3,295669	0,500	2,471751	2,971751
<b>Maggio 2022</b>	15 maggio – 14 giugno	110,6	4,143126	0,625	3,107345	3,732345
<b>Giugno 2022</b>	15 giugno – 14 luglio	111,9	5,367232	0,750	4,025424	4,775424
<b>Luglio 2022</b>	15 luglio – 14 agosto	112,3	5,743879	0,875	4,307910	5,182910
<b>Agosto 2022</b>	15 agosto – 14 settembre	113,2	6,591337	1,000	4,943503	5,943503
<b>Settembre 2022</b>	15 settembre – 14 ottobre	113,5	6,873823	1,125	5,155367	6,280367

## Equo canone di settembre 2022

**L'** inflazione del mese di settembre 2022 è stata pari a 8,6%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 6,45% (seivirgolazeroquarantacinque).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di settembre 2022 rispetto a settembre 2021 è risultata pari a 8,6% (ottovirgolasei). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della Legge n. 118/85: il 75% risulta pari a 6,45% (seivirgolazeroquarantacinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di settembre 2022 rispetto a settembre 2020 risulta pari a 11,4% (undicivirgolaquattro). Il 75% risulta pari a 8,55% (ottovirgolacinquantacinque).

Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito internet dell'ISTAT.



## L'ordinanza n. 14364/2022 della Cassazione: concorso di persone e riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie

**C**on l'ordinanza n. 14364/2022 la Corte di Cassazione ha affrontato il delicato tema del rapporto tra l'istituto del concorso di persone nelle violazioni tributarie previsto dall'articolo 9, D.Lgs. 472/1997 e la regola della riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie posta dall'articolo 7, D.L. 269/2003, delineandone i relativi ambiti di operatività.

### Premessa

La Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 14364/2022 si è pronunciata sul ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza n. 1568/II/2016 con la quale la CTR dell'Emilia-Romagna accoglieva l'appello proposto dal contribuente avverso la sentenza della CTP di Modena che aveva riconosciuto la di lui responsabilità - a titolo di concorso ex articolo 9, D.Lgs. 472/1997 - nelle violazioni tributarie commesse da altre società di capitali.

La fattispecie concreta posta al vaglio della Corte ha fornito al giudicante l'occasione per delineare i rispettivi ambiti di applicazione dell'istituto del concorso di persone nelle violazioni tributarie previsto dall'articolo 9, D.Lgs. 472/1997 e della regola della riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie sancita dall'articolo 7, D.L. 269/2003.

### Il caso

La vicenda giudiziaria portata all'attenzione della Corte di Cassazione trae origine dal ricorso promosso dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza con la quale la CTR dell'Emilia Romagna aveva ritenuto che la regola della riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie introdotta dall'articolo 7, D.L. 269/2003 dovesse interpretarsi nel senso di escludere la possibilità di un concorso di persone nelle violazioni tributarie commesse dalle persone giuridiche. Più nello specifico, nel caso di specie, la società contribuente e il di lei legale rappresentante erano stati destinatari di plurimi atti di contestazione con i quali l'Agenzia delle entrate aveva ipotizzato un concorso "esterno" in violazioni tributarie commesse da terze società. Le correlative sanzioni erano state irrogate nei confronti dei predetti soggetti in solido tra loro - secondo la regola di cui all'articolo 11, D.Lgs. 472/1997<sup>1</sup> - in virtù di un preteso concorso dei medesimi in qualità di consulenti in operazioni poste in essere da società clienti al fine di evadere le imposte.

La vicenda aveva originato un corposo contenzioso che era già approdato dinanzi alla Corte di Cassazione che con le ordinanze n. 9448/2020, n. 9449/2020, n. 9450/2020 e n. 9451/2020 si era espressa a favore della contribuente escludendo che fosse ipotizzabile un concorso di persone nelle violazioni tributarie poste in essere da persone giuridiche in virtù della regola di riferibilità esclusiva a esse delle sanzioni tributarie posta dal citato articolo 7, D.L. 269/2003.

L'Agenzia delle entrate, nonostante con le ordinanze di cui sopra fossero stati già respinti analoghi ricorsi proposti nei confronti dei medesimi soggetti contribuenti, ricorreva per cassazione avverso la predetta sentenza di appello.

Più nello specifico, la ricorrente deduceva la violazione e falsa applicazione dell'articolo 7, D.L. 269/2003 nonché degli articoli 5, 9 e 11, D.Lgs. 472/1997 in relazione all'articolo 360, comma 1,

<sup>1</sup> La norma richiamata prevede che: "Nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa ... dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di una società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la ... società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti".

n. 3, c.p.c. per avere la CTR dell'Emilia Romagna ritenuto con la sentenza impugnata che la limitazione della responsabilità alla sola persona giuridica - prevista dall'articolo 7, D.L. 269/2003 - operasse anche nelle ipotesi di concorso di persone nelle violazioni di norme tributarie disciplinate dall'articolo 9, D.Lgs. 472/1997.

La ricorrente sosteneva, infatti, che la regola sancita dall'articolo 7, D.L. 269/2003 non fosse applicabile al caso in esame dovendo essere interpretata nel senso di escludere una possibilità di concorso tra la persona giuridica e quei soggetti ricoprenti all'interno della medesima funzioni organiche e dovendo quindi - in estrema sintesi - ritenersi operante solo con riferimento ai rapporti "interni" alla persona giuridica.

Muovendo da tale premessa l'ufficio giungeva alla conclusione che - di contro - essa non potesse trovare applicazione nelle ipotesi di c.d. concorso esterno ovvero in quei casi nei quali nella violazione posta in essere dalla persona giuridica fosse concorso un soggetto - persona fisica o giuridica - a essa del tutto estraneo.

A tali conclusioni la ricorrente perveniva sostenendo che il citato articolo 7, D.L. 269/2003 statuendo che "*Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica*" avrebbe escluso l'applicabilità delle sanzioni, da irrogarsi a titolo di concorso, soltanto nei confronti delle persone fisiche legate alla società da un rapporto di immedesimazione organica.

Ciò - a detta dell'ufficio - doveva desumersi dal riferimento contenuto nell'incipit della norma citata alle "*sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale*", espressione che - secondo l'Amministrazione ricorrente - doveva intendersi nel senso di circoscrivere l'esenzione da responsabilità a titolo di concorso alle sole persone fisiche operanti - sulla base di un rapporto organico - in nome e per conto della persona giuridica contribuente.

Muovendo da tale - invero opinabile - interpretazione della norma l'Agenzia delle entrate arrivava a sostenere che dovessero, invece, rispondere delle violazioni e delle relative sanzioni amministrative comminate alla persona giuridica, quelle persone che avessero concorso alla realizzazione di un illecito tributario in virtù di un rapporto differente da quello di immedesimazione organica.

Tali soggetti - concludeva l'ufficio nel ricorso - dovevano quindi essere sanzionati ai sensi dell'articolo 9, D.Lgs. 472/1997 che prevede che: "*Quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta. Tuttavia, quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso*".

## **L'ordinanza n. 14364/2022 della Corte di Cassazione**

Con la pronuncia in commento la Corte di Cassazione respingeva il ricorso presentato dall'Agenzia delle entrate.

Il giudicante prendeva, in primo luogo, atto del fatto che tra le parti erano già state emesse le ordinanze di cui sopra rilevando come con l'ordinanza n. 9449/2020 la Suprema Corte avesse a chiare lettere escluso che in subiecta materia potesse trovare applicazione l'istituto del concorso di persone disciplinato dall'articolo 9, D.Lgs. 472/1997 ritenendo che a ciò fosse di ostacolo il chiaro disposto dell'articolo 7, D.L. 269/2003<sup>2</sup>.

La Corte era poi chiamata a esprimersi con riferimento alla richiesta della contribuente finalizzata al riconoscimento di una diretta operatività nel caso in esame dei principi di diritto già espressi con le pronunce precedentemente rese dalla Corte di Cassazione tra le parti (c.d. efficacia espansiva del giudicato esterno).

<sup>2</sup> L'ordinanza citata era stata - sul punto - estremamente chiara e aveva sottolineato che: "*Le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica, ex articolo 7, D.L. 269/2003, sono esclusivamente a carico della persona giuridica anche quando sia gestita da un amministratore di fatto, non potendosi fondare un eventuale concorso di quest'ultimo nella violazione fiscale sul disposto di cui all'articolo 9, D.Lgs. 472/1997, in quanto detta norma non può derogare alle disposizioni dell'articolo 7, a esso successivo, né risulta compatibile con le disposizioni specifiche previste per gli enti personificati*" (Cassazione n. 9449/2020).

Sul punto il giudicante chiariva - richiamando la giurisprudenza in materia<sup>3</sup> - come sebbene gli accertamenti oggetto del giudicato formatosi in virtù delle ordinanze dianzi citate sembrassero riguardare fattispecie analoghe, essi si riferissero pur sempre a diverse società in relazione a differenti anni di imposta, giungendo alla conclusione che non potesse, quindi, invocarsi nel caso in esame l'automatica efficacia espansiva del giudicato ma dovesse, di contro, a tal fine, operarsi una compiuta verifica degli elementi fattuali di ciascuna fattispecie in contestazione.

Muovendo da tale premessa, la Corte riteneva che - in concreto - i principi già espressi con le ordinanze n. 9448/2020, n. 9449/2020, n. 9450/2020 e n. 9451/2020 dovessero ritenersi applicabili alla fattispecie in esame, giungendo finanche a richiamare tali provvedimenti nella motivazione della pronuncia che occupa per la parte in cui affermavano che: *"in tema di violazioni tributarie, ai sensi dell'articolo 7, D.L. 269/2003, convertito in L. 326/2003, le sanzioni amministrative gravano esclusivamente sulla persona giuridica contribuente titolare del rapporto tributario, con esclusione della responsabilità a titolo concorsuale delle persone fisiche, indipendentemente dalla sussistenza di un rapporto organico delle medesime con l'ente, mentre sono sanzionabili ex articolo 9, D.Lgs. 472/1997, i concorrenti esterni rispetto alla violazione tributaria commessa da soggetti privi di personalità giuridica"*<sup>4</sup>.

La Suprema Corte ha dunque - con la pronuncia in esame - ribadito tale principio di diritto chiarendo come l'esclusione di un concorso sanzionabile dei terzi nelle violazioni commesse dalla persona giuridica si fondi sull'inequivoco dato testuale dell'articolo 7, D.L. 269/2003 che esprime in maniera chiara la volontà del Legislatore di riferire le sanzioni amministrative tributarie esclusivamente alla persona giuridica contribuente (volontà - come chiarito espressamente dal giudicante - palesata sin dal titolo *"Riferibilità esclusiva alla persona giuridica.."* e confermata nel disposto della norma *"..sono esclusivamente a carico della persona giuridica.."*).

Tanto chiarito, giova sottolineare come le conclusioni cui è pervenuta la Corte di Cassazione nell'ordinanza in commento ben si raccordino ai principi generali in materia più volte ribaditi dalla giurisprudenza di legittimità che ha, a più riprese, chiarito come *"Le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica, ex articolo 7, D.L. 269/2003, sono esclusivamente a carico della persona giuridica anche quando sia gestita da un amministratore di fatto, non potendosi fondare un eventuale concorso di quest'ultimo nella violazione fiscale sul disposto di cui all'articolo 9, D.Lgs. 472/1997, in quanto detta norma non può derogare alle disposizioni dell'articolo 7, a esso successivo, né risulta compatibile con le disposizioni specifiche previste per gli enti personificati"* (Cassazione, ordinanza n. 9449/2020)<sup>5</sup>.

A ciò deve aggiungersi come tale regola debba ritenersi operante anche nei casi in cui sia - su un piano astratto - ipotizzabile un concorso del consulente nella violazione posta in essere dalla persona giuridica.

Esplicita in tal senso proprio una delle ordinanze emesse tra le parti e richiamata dalla Corte di Cassazione nel provvedimento impugnato che a chiare lettere ha chiarito come *"Le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica, ex articolo 7, D.L. 269/2003, sono esclusivamente a carico della persona giuridica e non possono essere irrogate nei confronti del consulente che abbia pianificato un'operazione dalla quale la società abbia tratto un indebito beneficio fiscale, non potendosi fondare un eventuale concorso del consulente nella violazione fiscale sul disposto di cui all'articolo 9, D.Lgs. 472/1997, che non può costituire deroga al predetto articolo 7, a esso successivo, che invece prevede l'applicabilità delle"*

<sup>3</sup> La Corte di Cassazione ha richiamato quell'orientamento in virtù del quale *"quando 2 giudizi abbiano a oggetto un medesimo negozio o rapporto giuridico ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento compiuto in merito ad una situazione giuridica o la risoluzione di una questione di fatto o di diritto incidente su un punto decisivo comune ad entrambe le cause o costituente indispensabile premessa logica della statuizione contenuta nella sentenza passata in giudicato precludono l'esame del punto accertato e risolto, anche nel caso in cui il successivo giudizio ha delle finalità diverse da quelle che costituiscono lo scopo ed il petitum del primo"* (Cassazione n. 7891/1995, SS.UU. n. 13916/2006 e n. 16675/2011).

<sup>4</sup> Si veda la sentenza impugnata a pag. 7.

<sup>5</sup> Di tenore analogo la giurisprudenza precedente che ha parimenti chiarito: *"Le sanzioni amministrative inerenti al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica, ex articolo 7, D.L. 269/2003, sono esclusivamente a carico della persona giuridica anche quando sia gestita da un amministratore di fatto, non potendosi fondare un eventuale concorso di quest'ultimo nella violazione fiscale sul disposto di cui all'articolo 9, D.Lgs. 472/1997, che non può costituire deroga al predetto articolo 7, D.L. 269/2003 citato, a esso successivo, che invece prevede l'applicabilità delle disposizioni del D.Lgs. 472/1997 solo in quanto compatibili"* (Cassazione n. 28331/2018).

disposizioni del D.Lgs. 472/1997, ma solo in quanto compatibili" (Corte di Cassazione, ordinanza n. 9448/2020)

e ribadito, quindi, che *"In tema di violazioni tributarie, ai sensi dell'articolo 7, D.L. 260/2003, convertito in L. 326/2003, le sanzioni amministrative gravano esclusivamente sulla persona giuridica contribuente titolare del rapporto tributario, con esclusione della responsabilità a titolo concorsuale delle persone fisiche, indipendentemente dalla sussistenza di un rapporto organico delle medesime con l'ente, mentre sono sanzionabili, ex articolo 9, D.Lgs. 472/1997, i concorrenti esterni rispetto alla violazione tributaria commessa da soggetti privi di personalità giuridica"*.

La Corte ha, altresì, evidenziato come non sia rilevante, ai fini della decisione, l'ipotetica illegittimità costituzionale del trattamento peggiore che si assume riservato, per effetto del c.d. *"doppio binario"* (che viene in tal modo a delinearsi), ai terzi concorrenti esterni nelle violazioni commesse da una contribuente che non sia una persona giuridica. Ciò, poiché essa non potrebbe comunque giustificare un'interpretazione adeguatrice dell'articolo 7, D.L. 269/2003 che si risolvesse nell'estensione di un trattamento meno favorevole anche a chi (come nel caso di specie) abbia concorso nelle violazioni tributarie di una persona giuridica.

Ciò, poiché diversamente ragionando si giungerebbe a una palese violazione del principio di legalità (da ritenersi principio cardine del diritto punitivo-sanzionatorio) con la creazione - nei fatti - di una fattispecie di responsabilità che il Legislatore ha invece espressamente inteso escludere con l'introduzione della regola di cui all'articolo 7, D.L. 269/2003.

A ciò deve, poi, aggiungersi come la Corte di Cassazione abbia altresì rilevato che difetti nel caso che occupa la ricorrenza di quei presupposti che soli legittimerebbero una deroga alla regola posta dall'articolo 7, D.L. 269/2003 da individuarsi nell'utilizzo della società che abbia formalmente commesso la violazione tributaria da parte della persona fisica-legale rappresentante alla stregua di un mero schermo giuridico utilizzato per il perseguimento di fini meramente personali.

In tal senso una recentissima pronuncia, espressione di un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità ha, infatti, chiarito che *"Il principio secondo cui le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica, ex articolo 7, D.L. 269/2003, convertito con modificazioni, in L. 326/2003, sono esclusivamente a carico della persona giuridica anche quando essa sia gestita da un amministratore di fatto non opera nell'ipotesi di società "cartiera", atteso che, in tal caso, la società è una mera "fictio", utilizzata quale schermo per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a personale vantaggio dell'amministratore di fatto, con la conseguenza che viene meno la "ratio" che giustifica l'applicazione del suddetto articolo 7, diretto a sanzionare la sola società con personalità giuridica, e deve essere ripristinata la regola generale secondo cui la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce la persona fisica autrice dell'illecito"* (Corte di Cassazione, ordinanza n. 29038/2021).

L'eccezione di cui sopra - l'unica dalla giurisprudenza ritenuta passibile di operare derogando alla regola di cui all'articolo 7, D.L. 269/2003 - rinviene quindi la sua ragion d'essere nella circostanza che in siffatti casi la struttura societaria debba considerarsi alla stregua di un mero strumento del quale il contribuente si serve per conseguire un proprio tornaconto personale dovendosi, in tal caso, giungere alla conclusione che possano nei confronti della persona fisica irrogarsi le sanzioni amministrative tributarie prescindendo dai limiti imposti dall'articolo 7, D.L. 269/2003.

Sul tema, icastica una recente pronuncia del giudice di legittimità che ha chiarito come *"In tema di applicazione di sanzioni amministrative tributarie, il principio secondo cui l'amministratore di fatto di una società, alla quale sia riferibile il rapporto fiscale, ne risponde direttamente solo qualora le violazioni siano contestate, o le sanzioni irrogate, antecedentemente alla data di entrata in vigore del D.L. 269/2003, convertito con modificazioni dalla L. 326/2003, incontra un limite nelle ipotesi in cui, come conseguenza dell'artificiosa costituzione ai fini illeciti della società, la persona fisica che ha agito per conto di essa diviene al contempo trasgressore e contribuente, potendo, in tal caso, irrogarsi le sanzioni senza alcun limite nei confronti della persona fisica che ha beneficiato materialmente delle violazioni tributarie contestate"* (Corte di Cassazione, ordinanza n. 10651/2022).

## Conclusioni

Quella in commento è un'ordinanza che si muove nel solco di orientamenti giurisprudenziali ormai consolidati. Non è certo, quindi, una pronuncia innovativa bensì una pronuncia che ha compiutamente ricostruito i principi di diritto regolanti la materia facendone buon governo e arrivando a una decisione con essi del tutto coerente.

Di tali principi l'ordinanza in esame ha effettuato una puntuale e organica ricostruzione ben delineando il funzionamento e gli ambiti di reciproca operatività dell'istituto del concorso di persone previsto dall'articolo 9, D.Lgs. 472/1997 e della regola della riferibilità esclusiva alle persone giuridiche delle sanzioni amministrative tributarie posta dall'articolo 7, D.L. 269/2003.

Deve, quindi, anche alla luce della pronuncia in commento ritenersi che costituisca un approdo ormai consolidato nella giurisprudenza di legittimità quello in virtù del quale - salva l'eccezione cui si è fatto dianzi riferimento - non possa ritenersi ipotizzabile un concorso di persone nelle violazioni tributarie poste in essere dalle persone giuridiche a ciò ostando la regola sancita dall'articolo 7, D.L. 269/2003.

## Riferimenti normativi

articolo 9, D.Lgs. 472/1997

articolo 7, D.L. 269/2003

articolo 11, D.Lgs. 472/1997

articolo 360, comma 1, n. 3, c.p.c.

Corte di Cassazione, ordinanza n. 14364/2022

## Prima condanna ex L. 231/2001 di una società per illecito tributario

**L**a disciplina di cui al D.Lgs. 231/2001 relativa alla responsabilità della società in relazione ai reati commessi nel suo interesse o a suo vantaggio costituisce un allargamento delle valutazioni demandate alla cognizione del giudice penale. Stante l'inclusione dei reati tributari nell'alveo degli illeciti presupposto, l'ente può essere sanzionato in relazione al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture relative a operazioni inesistenti, fattispecie di cui all'articolo 2, D.Lgs. 74/2000.

### La responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato

Il D.Lgs. 231/2001 ha introdotto nel nostro ordinamento la disciplina organica della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche e delle società, associazioni o enti privi di personalità giuridica che non svolgono funzioni di rilievo costituzionale, nelle ipotesi di reato.

Secondo il principio di legalità, espressamente riconosciuto e ribadito dall'articolo 2, D.Lgs. 231/2001, l'ente non può essere ritenuto responsabile per un fatto costituente reato se la sua responsabilità amministrativa in relazione a quel reato e le relative sanzioni non sono espressamente previste da una legge entrata in vigore prima della commissione del fatto.

Ciò premesso, la responsabilità dell'ente è cristallizzata nella norma di cui all'articolo 5, D.Lgs. 231/2001.

#### Articolo 5, D.Lgs. 231/2001: Responsabilità dell'ente

"1. L'ente è responsabile per i reati commessi nel suo interesse o a suo vantaggio:

a) da persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale nonché da persone che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dello stesso;

b) da persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di uno dei soggetti di cui alla lettera a).

2. L'ente non risponde se le persone indicate nel comma 1 hanno agito nell'interesse esclusivo proprio o di terzi"

Dal tenore letterale della norma si può facilmente evincere come, in caso di illecito di rilevanza penale commesso da persone con funzioni dirigenziali o anche in rapporto di subordinazione con l'ente, quest'ultimo debba essere ritenuto responsabile e, quindi, ne risponda sotto il profilo amministrativo, a eccezione della circostanza in cui i soggetti che hanno posto in essere la condotta abbiano agito nel proprio interesse o in quello di terzi.

Il successivo articolo 6, comma 1, D.Lgs. 231/2001 specifica le ulteriori ipotesi di esclusione di responsabilità in capo all'ente.

#### Articolo 6, comma 1, D.Lgs. 231/2001: Soggetti in posizione apicale e modelli di organizzazione dell'ente

"1. Se il reato è stato commesso dalle persone indicate nell'articolo 5, comma 1, lettera a), l'ente non risponde se prova che:

a) l'organo dirigente ha adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto, modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi;

b) il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli di curare il loro aggiornamento è stato affidato a un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo;

c) le persone hanno commesso il reato eludendo fraudolentemente i modelli di organizzazione e di gestione;

d) non vi è stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'organismo di cui alla lettera b)".

In sostanza, l'adozione di un c.d. "modello 231" prima della commissione del fatto e la costituzione di un Odv che ne curi l'osservanza e l'aggiornamento costituiscono efficaci presidi atti a impedire che dalla condotta penale di un soggetto discenda automatica responsabilità in capo alla persona

giuridica. Ciò, naturalmente, a condizione che non vi sia stata omessa vigilanza e che il comportamento illecito abbia eluso le prescrizioni contenute nel richiamato modello.

## I reati tributari quali illeciti presupposto

Secondo la previsione di cui all'articolo 25-*quinqüesdecies*, D.Lgs. 231/2001, l'illecito presupposto può essere costituito da un reato tributario.

In tal caso, la normativa di riferimento prevede delle specifiche conseguenze sanzionatorie in capo all'ente a cui venga attribuita responsabilità amministrativa.

Per quanto concerne il delitto di dichiarazione fraudolenta, reato previsto e punito dell'articolo 2, D.Lgs. 74/2000, viene applicata la sanzione pecuniaria fino a 500 quote per l'ipotesi di cui al comma 1 e fino a 40 quote per l'ipotesi di cui al comma 2-*bis*.

## Il caso concreto

Una società di capitali ha proposto ricorso avanti la Suprema Corte per la cassazione dell'ordinanza con cui il Tribunale del riesame aveva confermato il decreto di sequestro preventivo emesso dal GIP nei confronti, tra l'altro, della medesima persona giuridica, incolpata di illecito amministrativo dipendente da reato. In particolare, era stata contestata la violazione di cui agli articoli 5, lettera a), 6, lettera a) e 25-*quinqüesdecies*, D.Lgs. 231/2001 in quanto i presidenti del CdA e consiglieri delegati della società, soggetti apicali della stessa succedutisi nel tempo, avevano posto in essere comportamento di cui all'articolo 2, D.Lgs. 74/2000 nell'interesse e a vantaggio della società, che ne aveva, dunque, derivato un ingente vantaggio patrimoniale. Il delitto di dichiarazione fraudolenta era pertanto il c.d. reato presupposto e consisteva nell'essersi avvalsi di fatture per operazioni giuridicamente inesistenti emesse da un consorzio, simulando contratti di appalto, invece, di contratti di somministrazione di mano d'opera. La società ha, dunque, proposto impugnazione in sede di legittimità, prospettando 4 motivi di doglianza. In particolare, con il primo motivo la ricorrente ha argomentato che la condotta ascritta non solo non avrebbe integrato il reato sotto il profilo soggettivo per mancanza dell'elemento psicologico, ma neppure sotto il profilo oggettivo, in ragione della totale assenza di ogni vantaggio fiscale, anche solo potenziale. Secondo la ricostruzione di parte ricorrente, il Tribunale del Riesame avrebbe violato il disposto di cui all'articolo 2, D.Lgs. 74/2000, dal momento che una ipotesi di simulazione contrattuale può assumere rilevanza penale in quanto lo schema contrattuale, oggettivamente o soggettivamente simulato, determini sia l'applicazione di un regime fiscale più favorevole e altrimenti non applicabile, sia la concreta aspettativa di un vantaggio fiscale cui la condotta è finalizzata.

La fattispecie tipizzata dal citato articolo 2, D.Lgs. 74/2000, infatti, non punirebbe indiscriminatamente il mero utilizzo a fini dichiarativi di fatture per operazioni inesistenti ma sanzionerebbe tali condotte solo nella misura in cui siano soggettivamente funzionali e oggettivamente idonee a incidere sulla corretta determinazione delle imposte dovute, rappresentando nella dichiarazione "*elementi passivi fittizi*", che difetterebbero, quando, la fattura "*per operazioni inesistenti*" non determini alcuna variazione rispetto a quella indicativa della "*operazione esistente*".

## La sentenza n. 16302/2022

La Corte di Cassazione ha ritenuto infondato il ricorso, esaminando congiuntamente i 4 motivi, essendo tra loro strettamente collegati. Il giudice di legittimità, in particolare, ha ritenuto che il percorso argomentativo seguito dal Tribunale cautelare per giungere alla censurata decisione, sia del tutto esemplare "*per tecnica espositiva, per impostazione sistematica delle questioni risolte e per il conseguente contenuto della pronuncia*". Innanzitutto, è stata ritenuta condivisibile l'attribuzione di responsabilità operata dal Tribunale, in quanto la società ricorrente non è stata chiamata a rispondere di uno schema delittuoso che la rendesse responsabile anche degli illeciti tributari riferibili alle cooperative che fornivano, in subappalto, la forza lavoro. L'illecito penale-tributario contestato ai suoi manager, cui il sequestro preventivo impugnato si rapporta, riguardava, infatti, unicamente le dichiarazioni Iva presentate in proprio dalla ricorrente.

Gli inadempimenti tributari di cooperative e consorzi hanno costituito, viceversa, lo spunto da cui gli inquirenti sono partiti per ricostruire l'adozione, da parte della persona giuridica ricorrente, di un modello operativo secondo cui la medesima non assumeva i lavoratori di cui necessitava per erogare i propri servizi.

In particolare, dopo essersi aggiudicata le commesse da parte dei principali attori economici nazionali, la prestazione veniva erogata attraverso l'impiego di forza lavoro fornita da una serie di altri soggetti, attraverso la stipulazione di contratti che avevano la forma giuridica dell'appalto.

Nei confronti di uno dei fornitori di servizi, ossia il consorzio emittente le fatture contestate, il rapporto si era articolato con il contenuto concreto di una somministrazione di lavoro da parte delle cooperative finali, che il consorzio si sarebbe limitato a "schermare". Quest'ultimo, a propria volta, non aveva assunto lavoratori ed era privo dei mezzi necessari a erogare direttamente la prestazione ma forniva il servizio, formalmente in subappalto, limitandosi a "filtrare" il rapporto tra la società (che esercitava, attraverso direttive impartite al consorzio, funzioni proprie del datore di lavoro) e le cooperative di lavoratori.

Lo schermo del consorzio era, dunque, nell'esclusivo interesse della società ricorrente, perché finalizzato a evitare il coinvolgimento della committente sia in problematiche di gestione della forza lavoro, sia nelle plurime criticità (di natura sindacale, fiscale, previdenziale, amministrativa, sino a comprendere i rischi penali) correlate alle modalità concrete di articolazione del rapporto con i lavoratori. Il meccanismo era stato, infatti, congegnato per fruire dei vantaggi sostanziali di un rapporto di lavoro subordinato, senza assumerne gli oneri e con un costo del lavoro ridotto.

Di queste criticità la società era pienamente a conoscenza, come attestato da uno "swot modello coop" contenuto in una slide, sequestrata in occasione di una perquisizione, significativa della consapevolezza di incorrere, in ragione del modello operativo prescelto, nel rischio di incappare in una misura di prevenzione patrimoniale alla stregua di una società concorrente, che era stata posta in amministrazione giudiziaria dal Tribunale di Milano, per avere agevolato, nell'esercizio dell'attività di impresa, la commissione di una serie di reati, anche tributari.

Lo swot non è altro che uno strumento di pianificazione strategica adottato dalla società, all'esito di un lungo confronto, per discutere punti di forza, debolezze, opportunità e minacce del "modello organizzativo coop" sino a quel momento adottato.

Mentre i punti di forza di tale modello erano quelli di assicurare un elevatissimo profilo di flessibilità, abbattendo sensibilmente il costo del lavoro, quelli di debolezza si concretizzavano in fenomeni di disintermediazione, difficoltà nella gestione organizzativa delle cooperative (espressione ritenuta sostanzialmente confessoria della mancanza di autonomia di quelli che formalmente erano subappaltatori del consorzio, in realtà organizzati direttamente dalla società) e, appunto, del rischio di contiguità ad attività delittuose. In definitiva, secondo quanto ritenuto dal giudice cautelare, l'adozione da parte della ricorrente di questo "modello coop" aveva comportato che le fatture pagate al consorzio e conseguentemente portate in detrazione nelle dichiarazioni annuali Iva dovessero essere considerate soggettivamente inesistenti, sul rilievo che la prestazione (consistente, in realtà, non in un appalto ma in una somministrazione di lavoro) veniva fornita non dal consorzio medesimo, ma dalle cooperative finali in cui i lavoratori erano inquadrati. Di conseguenza, l'inesistenza soggettiva delle fatture, comportando l'indetraibilità dell'Iva esposta in dichiarazione, è stata ritenuta elemento integrante, tra gli altri, la fattispecie delittuosa di cui all'articolo 2, D.Lgs. 74/2000, quale reato presupposto dell'incolpazione ex articolo 25-*quinqüesdecies*, D.Lgs. 231/2001 nei confronti della società ricorrente e delle sue figure apicali coinvolte. La Cassazione ha pertanto osservato come gli elementi di prova, utilizzati dal Tribunale cautelare, abbiano inequivocabilmente consentito di ritenere pacifica la fittizietà del contratto di appalto formalmente intercorso tra la società ricorrente e il consorzio, stipulato al solo fine di coprire un reale contratto di somministrazione illecita di manodopera "atteso che l'elemento fondamentale e discriminante tra i 2 istituti - e che rende inefficace l'accordo stipulato tra committente e appaltatore, cui consegue l'indetraibilità dell'Iva e l'indeducibilità dell'Irap (imposta che qui non rileva) - è costituito dall'esercizio del potere di direzione e di organizzazione da parte del committente".



Per tale ragione, in presenza di evidenti vantaggi fiscali derivanti dall'utilizzo di un contratto di appalto di servizi stipulato per "mascherare" una somministrazione di manodopera contra legem, sfruttando la possibilità di detrarre indebitamente l'Iva in relazione alle prestazioni fatturate dall'appaltatore, la ricorrente non poteva in alcun modo dubitare dell'esistenza di vantaggi fiscali, ossia del conseguimento di un ingiusto profitto, realizzato per effetto della condotta illecita contestata, derivando da ciò l'infondatezza del primo motivo di doglianza.

Come sottolineato dalla Suprema Corte, in tema di interposizione di manodopera la corretta applicazione dell'Iva si ha solo, quando, in conformità alla normativa che regola la materia, i rapporti tra il committente e l'agenzia interinale/appaltatore/datore di lavoro terzo esista una "reale" interposizione di manodopera.

Diversamente, ossia in presenza, come nel caso di specie, di un comportamento elusivo nell'interposizione di manodopera, l'Iva è applicata indebitamente e, dunque, non è detraibile.

A tale proposito, la giurisprudenza di legittimità ha precisato come nell'interposizione di manodopera, se vi è illiceità dell'oggetto e se la natura del contratto tra committente e datore di lavoro terzo è fittizia, il committente, non solo non potrà detrarre l'Iva, ma avrà anche l'obbligo di eseguire degli adempimenti fiscali in qualità di sostituto d'imposta.

Nel caso di appalto non genuino, dunque, non esiste alcun valido contratto di appalto e il rapporto di somministrazione di lavoro, apparentemente instaurato con l'appaltatrice, è nullo con conseguente impossibilità di detrarre l'Iva da parte della società contribuente.

Per quanto concerne la giurisprudenza penale, sul presupposto dell'indetraibilità dell'Iva nei casi di illecita somministrazione di manodopera dissimulata da fittizi contratti di appalto e servizi, non si è mai dubitato che l'indicazione di elementi passivi fittizi nella dichiarazione, avvalendosi di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, anziché relative a operazioni oggettivamente inesistenti, non incide sulla configurabilità del reato di dichiarazione fraudolenta previsto dall'articolo 2, D.Lgs. 74/2000 il quale, nel riferirsi all'uso di fatture o altri documenti concernenti operazioni inesistenti, non distingue tra quelle che sono tali dal punto di vista oggettivo o soggettivo, con la conseguenza che il reato di frode fiscale "è astrattamente configurabile nel caso di intermediazione illegale di manodopera, stante la diversità tra il soggetto emittente la fattura e quello che ha fornito la prestazione". Da ciò discenderebbe, oltretutto, la configurabilità del concorso di reati fra la contravvenzione di intermediazione illegale di mano d'opera (reato previsto e punito dall'articolo 18, D.Lgs. 276/2003) e il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti, nel caso di utilizzo di fatture rilasciate da una società che ha effettuato interposizione illegale di manodopera.

Più in generale, sul tema dell'indetraibilità dell'Iva, la giurisprudenza penale di legittimità, in conformità ai principi affermati dalla giurisprudenza tributaria, ha chiarito che, anche nel caso di emissione della fattura per operazioni soggettivamente inesistenti, viene a mancare lo stesso principale presupposto della detrazione dell'Iva, costituita dall'effettuazione di un'operazione, giacché questa deve ritenersi carente anche nel caso in cui i termini soggettivi dell'operazione non coincidano con quelli della fatturazione.

Come è stato più volte chiarito dalla Sezione tributaria della Cassazione, la previsione dell'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972, secondo cui, se vengono emesse fatture per operazioni inesistenti, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura, è esplicita nel senso di imporre il versamento dell'imposta, ma di precluderne la detrazione. Il diritto alla detrazione dell'Iva non può, dunque, prescindere dalla regolarità delle scritture contabili e, in particolare, della fattura, che è considerata documento idoneo a rappresentare un costo dell'impresa. Si tratta di principi che si applicano sia alle false fatturazioni emesse per operazioni oggettivamente inesistenti sia a quelle emesse per operazioni soggettivamente inesistenti (ricomprendendo, quindi, ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, compresa perciò l'ipotesi di inesistenza soggettiva) e, dunque, anche con specifico riferimento alla fattispecie in esame. La Suprema Corte ha ritenuto opportuno evidenziare, per completezza di analisi argomentativa, che anche la Corte di Giustizia Europea ha più volte affermato che il bene-

ficio della detrazione non è accordabile, sia per il diritto comunitario sia per il diritto interno che a esso si conforma, nel caso in cui sia provato che lo stesso beneficio sia invocato dal contribuente fraudolentemente o abusivamente. Secondo la Corte Europea, il diritto alla detrazione può essere negato solo quando risulti dimostrato da parte dell'Amministrazione finanziaria, *"alla luce di elementi oggettivi"*, che il soggetto passivo al quale siano stati forniti i beni o i servizi, posti a fondamento del diritto alla detrazione *"sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte"*.

In tal caso, il soggetto che intende fruire della detrazione deve essere considerato, ai fini della Direttiva 2006/112, come *"partecipante a tale evasione"*, mentre certamente non lo sarebbe colui che ignorasse - senza sua colpa - che il fornitore effettivo della merce o dei servizi ricevuti non era il fatturante, ma un altro soggetto.

Ciò premesso e illustrato, quanto alla consapevolezza da parte della società ricorrente del meccanismo illecito realizzato per abbattere i costi di impresa e recuperare, usufruendo della detrazione, indebitamente l'Iva, l'ordinanza impugnata ha perfettamente considerato e spiegato con motivazione adeguata, scevra da vizi di manifesta illogicità e, pertanto, insuscettibile di sindacato in sede di giudizio di legittimità, del fatto che la società ricorrente fosse perfettamente a conoscenza, per averne determinato la causa, che il consorzio versasse in perdita per effetto delle basse tariffe riconosciute dalla committenza e che ciò comportasse, a cascata, la irregolarità contributiva e fiscale delle cooperative fornitrici della forza lavoro.

Nel caso in esame, come già anticipato, l'Iva dovuta dal consorzio era stata infatti neutralizzata dall'Iva a credito per le fatture emesse dalle cooperative e società fornitrici della manodopera, le quali, in gran parte, non hanno versato l'Iva dovuta sulle fatture emesse. La società ricorrente ha a sua volta portato in detrazione l'Iva addebitata al consorzio per svariati milioni di euro.

La Suprema Corte ha, dunque, ritenuto ipotizzabile l'esistenza di una struttura fraudolenta attraverso il ricorso ad appalti diretti a celare una mera somministrazione di manodopera, con la conseguenza che le operazioni oggetto di fatturazione da parte del consorzio dovevano a tutti gli effetti ritenersi giuridicamente inesistenti, così da sussumere le condotte di utilizzazione di tali fatture da parte della società nella fattispecie di cui all'articolo 2, D.Lgs. 74/2000 comprensiva anche dell'inesistenza soggettiva, nonostante la società avesse effettivamente sopportato i costi per le prestazioni fatturate.

Gli elementi passivi fittizi che hanno determinato il vantaggio fiscale indebito, integrando la condotta prevista e punita dalla richiamata fattispecie, altro non sono che *"le voci di costo che hanno partecipato alla quantificazione del reddito imponibile confluito nella dichiarazione per essersi la società ricorrente avvalsa di fatture per operazioni inesistenti, indicando le stesse, nella componente espressa in cifra e perciò concorrente alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti, quali elementi passivi fittizi nella dichiarazione Iva, con la sottolineatura che, siccome alla dichiarazione non vengono allegati documenti probatori, si avvale della documentazione in questione chi registra nelle scritture contabili obbligatorie tali documenti o comunque li detiene a fine di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria"*.

In presenza di tali elementi, il giudice di legittimità ha ritenuto, all'evidenza, integrati tutti gli elementi costitutivi del reato provvisoriamente contestato, versando in tema di appalto non genuino, attraverso il ricorso a una somministrazione illecita di manodopera. Anche alla luce di ciò, sono stati considerati come ricorrenti tutti i presupposti fattuali e giuridici dell'ipotizzata responsabilità della società ricorrente ai sensi dell'articolo 25-*quinqüesdecies*, D.Lgs. 231/2001.

## Riferimenti normativi

articolo 2, D.Lgs. 74/2000

articolo 5, D.Lgs. 231/2001

articolo 25-*quinqüesdecies*, D.Lgs. 231/2001

articolo 18, D.Lgs. 276/2003

Corte di Cassazione, sentenza n. 16302/2022

## Gli effetti dei debiti fiscali sulla disciplina degli appalti

**I**l Decreto del Mef 28 settembre 2022, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 239 del 12 ottobre 2022 - che individua i limiti e le condizioni per l'operatività della causa di esclusione dalla partecipazione a una procedura di appalto degli operatori economici che hanno commesso gravi violazioni non definitivamente accertate in materia fiscale e adottato ai sensi e per gli effetti dell'articolo 80, comma 4, D.Lgs. 50/2016 - interviene su un ambito di particolare rilievo, indicando, comunque, le regole - fisse e non mobili - per le valutazioni da parte delle stazioni appaltanti. Spetterà, infatti, a quest'ultime valutare le informazioni ricevute dagli uffici territoriali dell'Agenzia delle entrate.

Di seguito, quindi, si verifica il quadro normativo di riferimento e le regole dettate dal D.M., così da offrire al lettore indicazioni utili.

### Quadro normativo e di prassi

Il D.Lgs. 50/2016, recante "Codice dei contratti pubblici" e, in particolare, l'articolo 80, comma 4, quinto periodo, come sostituito dall'articolo 10, comma 1, lettera c), n. 2, L. 238/2021<sup>1</sup>, prevede l'esclusione dell'operatore economico dalla partecipazione a una procedura d'appalto se ha commesso violazioni gravi, definitivamente accertate, rispetto agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi previdenziali, secondo la legislazione italiana o quella dello Stato in cui sono stabiliti.

Costituiscono gravi violazioni quelle che comportano un omesso pagamento di imposte e tasse superiore all'importo di cui all'articolo 48-bis, commi 1 e 2-bis, D.P.R. 602/1973<sup>2</sup>.

Costituiscono violazioni definitivamente accertate quelle contenute in sentenze o atti amministrativi non più soggetti a impugnazione.

Un operatore economico può essere escluso dalla partecipazione a una procedura d'appalto se la stazione appaltante è a conoscenza e può adeguatamente dimostrare che lo stesso ha commesso gravi violazioni non definitivamente accertate agli obblighi relativi al pagamento di imposte e tasse o contributi previdenziali.

Costituiscono gravi violazioni non definitivamente accertate in materia fiscale quelle stabilite da un apposito decreto del Mef, di concerto con il Ministro delle infrastrutture e della mobilità sostenibili e previo parere del Dipartimento per le politiche europee della Presidenza del CdM, recante limiti e condizioni per l'operatività della causa di esclusione relativa a violazioni non definitivamente accertate che, in ogni caso, devono essere correlate al valore dell'appalto e comunque di importo non inferiore a 35.000 euro.

Tale norma non si applica, quando, l'operatore economico ha ottemperato ai suoi obblighi, pagando o impegnandosi in modo vincolante a pagare le imposte o i contributi previdenziali dovuti, compresi eventuali interessi o multe, ovvero, quando il debito tributario o previdenziale sia comunque integralmente estinto, purché l'estinzione, il pagamento o l'impegno si siano perfezionati anteriormente alla scadenza del termine per la presentazione delle domande.

Con la modifica da ultimo apportata con la L. 238/2021, il Legislatore italiano, nell'adeguarsi a quanto disposto dalla normativa comunitaria, la cui violazione era stata già soggetta a una procedura di infrazione da parte della Commissione Europea (n. 2018/22723 del 24 gennaio 2019, con

<sup>1</sup> La c.d. Legge Europea 2019-2020 (L. 238/2021) è intervenuta sulla facoltà di esclusione di un operatore economico dagli appalti per irregolarità fiscali non definitive, la cui attuazione era sostanzialmente sospesa, in quanto legata all'adozione di un decreto attuativo.

<sup>2</sup> La norma dispone - per le P.A. e per le società a prevalente partecipazione pubblica - l'obbligo di verificare, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a 5.000 euro, se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'agente della riscossione competente per territorio, ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo.

cui si contestava la non conformità dell'articolo 80, comma 4, D.Lgs. 50/2016, alle disposizioni dell'articolo 38, § 5, comma 2, Direttiva 2014/23/UE e dell'articolo 57, § 2, comma 2, Direttiva 2014/24/UE, in materia di appalti pubblici, ha aggiunto il riferimento agli obblighi "non definitivamente accertati", aprendo, quindi, un ampio varco.

## **Il Decreto Mef**

### **Ambito di applicazione**

Il Decreto Mef – all'articolo 2 – delinea l'ambito di applicazione, considerando violazione l'inottemperanza agli obblighi, relativi al pagamento di imposte e tasse derivanti dalla:

- a) notifica di atti impositivi, conseguenti ad attività di controllo degli uffici;
- b) notifica di atti impositivi, conseguenti ad attività di liquidazione degli uffici;
- c) notifica di cartelle di pagamento concernenti pretese tributarie, oggetto di comunicazioni di irregolarità emesse a seguito di controllo automatizzato o formale della dichiarazione, ai sensi degli articoli 36-*bis* e 36-*ter*, D.P.R. 600/1973 e dell'articolo 54-*bis*, D.P.R. 633/1972.

In pratica, in attesa di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate, a nostro avviso, essendo stato utilizzato il termine atti impositivi vi rientrano gli atti di accertamento in senso lato (e quindi, anche gli atti di recupero dei crediti d'imposta).

In ordine all'attività di liquidazione della dichiarazione nel perimetro del D.M. vi ricade il dichiarato e non versato di cui all'articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973, così come gli esiti dei controlli formali.

Gli avvisi bonari, relativi all'attività di liquidazione, sono, invece, fuori dal perimetro, atteso che non sono ancora cartellizzati.

### **Soglia di gravità**

In forza di quanto disposto dall'articolo 3, Decreto Mef, la violazione – come sopra delineata - si considera grave, quando, comporta l'inottemperanza a un obbligo di pagamento di imposte o tasse per un importo che, con esclusione di sanzioni e interessi, è pari o superiore al 10% del valore dell'appalto.

Per gli appalti suddivisi in lotti, la soglia di gravità è rapportata al valore del lotto o dei lotti per i quali l'operatore economico concorre. In caso di subappalto o di partecipazione in raggruppamenti temporanei o in consorzi, la soglia di gravità riferita al subappaltatore o al partecipante al raggruppamento o al consorzio è rapportata al valore della prestazione assunta dal singolo operatore economico. In ogni caso, l'importo della violazione non deve essere inferiore a 35.000 euro.

### **Le violazioni non definitivamente accertate**

L'articolo 4, Decreto Mef si occupa di uno degli aspetti più delicati e maggiormente controversi: le violazioni non definitivamente accertate.

La violazione grave – come sopra indicata – si considera non definitivamente accertata, e pertanto valutabile dalla stazione appaltante per l'esclusione dalla partecipazione alle procedure di affidamento di contratti pubblici, quando siano decorsi inutilmente i termini per adempiere all'obbligo di pagamento e l'atto impositivo o la cartella di pagamento siano stati tempestivamente impugnati.

Dette violazioni non rilevano, ai fini dell'esclusione dell'operatore economico dalla partecipazione alla procedura d'appalto, se in relazione alle stesse è intervenuta una pronuncia giurisdizionale favorevole all'operatore economico non passata in giudicato, sino all'eventuale riforma della stessa o sino a che la violazione risulti definitivamente accertata, ovvero, se sono stati adottati provvedimenti di sospensione giurisdizionale o amministrativa<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> Se il ricorso contro il ruolo di cui all'articolo 19, D.Lgs. 546/1992, non sospende la riscossione, tuttavia, ai sensi dell'articolo 47, D.Lgs. 546/1992, il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave e irreparabile, può chiedere alla CTP (ora Corte di giustizia tributaria di I grado) competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato. Inoltre, come previsto dall'articolo 39, D.P.R. 602/1973, l'ufficio ha facoltà di disporre in tutto o in parte fino alla data di pubblicazione della sentenza della CTP, con provvedimento motivato – vagliando la ragionevolezza e la sostenibilità dei motivi adottati nell'istanza - notificato al concessionario e al contribuente. Resta ferma la possibilità della sospensione legale. Infatti, il comma 537, articolo 1, L. 228/2012, ha previsto che, a decorrere dalla data di entrata in vigore – 1° gennaio 2013 -, gli enti e le società incaricate per la riscossione dei tributi, cioè i concessionari per la riscossione, "sono tenuti a sospendere immediatamente ogni ulteriore iniziativa finalizzata alla riscossione delle somme iscritte a ruolo o affidate, su presentazione di una dichiarazione da parte del debitore, limitatamente alle partite relative agli atti espres-

## **Il compito dell’Agenzia delle entrate**

Nelle more dell’adozione del provvedimento di cui all’articolo 81, comma 2, D.Lgs. 50/2016<sup>4</sup> e, comunque, dell’operatività della Banca dati nazionale dei contratti pubblici, si applicano le indicazioni operative contenute nella deliberazione n. 157/2016 dell’Autorità nazionale anticorruzione.

In pratica, l’Agenzia delle entrate, su richiesta della stazione appaltante, rilascia, relativamente ai tributi dalla stessa gestiti, la certificazione di cui al provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate del 25 giugno 2001, le cui risultanze sono valutabili ai fini dell’esclusione dell’operatore economico dalla partecipazione alla procedura d’appalto, nel rispetto dei criteri indicati nel decreto appena pubblicato.

## **L’impegno a pagare le imposte: gli strumenti deflativi**

Come visto<sup>5</sup>, l’esclusione non opera quando l’operatore economico si è impegnato in modo vincolante a pagare le imposte, compresi eventuali interessi o multe, purché l’impegno si sia perfezionato anteriormente alla scadenza del termine per la presentazione delle domande.

Il fatto che il Legislatore si riferisca a un impegno perfezionato esclude – a nostro avviso – che tale impegno possa concretizzarsi in una dichiarazione di volontà unilaterale, dovendo tradursi in un documento sottoscritto, nelle forme previste dalle speciali procedure contemplate dalla legislazione tributaria di settore (accertamento con adesione, mediazione, conciliazione giudiziale), che definiscono puntualmente le relative modalità e tempistiche di adempimento<sup>6</sup>.

Si ricorda, quindi, come ausilio, le regole e gli adempimenti, degli istituti deflativi unitamente alla rateizzazione che possono stoppare l’operatività della norma:

accertamento con adesione: in forza di quanto disposto dall’articolo 8, D.Lgs. 218/1997, fermo restando che, ai fini del perfezionamento, il versamento delle somme dovute per effetto dell’accertamento con adesione deve essere eseguito entro 20 giorni dalla redazione dell’atto, di cui all’articolo 7, D.Lgs. 218/1997, è stato previsto che, se le somme dovute superano i 50.000 euro, il numero massimo di rate è stato elevato da 12 a 16, restando, invece, invariato, ovvero 8, il numero di rate ammesse per la rateazione di importi inferiori o uguali a tale soglia (già da tempo non è necessaria la fideiussione);

mediazione: secondo quanto contenuto nel comma 6, articolo 17-*bis*, D.Lgs. 546/1992, la mediazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di 20 giorni dalla data di sottoscrizione dell’accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero della prima rata. Per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l’accertamento con adesione dall’articolo 8, D.Lgs. 218/1997.

conciliazione giudiziale: in forza dell’articolo 48-*ter*, D.Lgs. 546/1992, l’accordo e il processo verbale costituiscono titolo per la riscossione delle somme dovute; il versamento delle intere somme dovute o, in caso di versamento rateale, della prima rata, va effettuato entro 20 giorni dalla data di sottoscrizione dell’accordo, per la conciliazione “fuori udienza”, o di redazione del processo verbale, per la conciliazione “in udienza”. Per il versamento rateale delle somme dovute si applicano le disposizioni previste per l’accertamento con adesione dall’articolo 8, D.Lgs. 218/1997.

samente indicati dal debitore, effettuata ai sensi del comma 538”. In pratica, a differenza dalla sospensione amministrativa e giudiziale, la sospensione legale opera automaticamente, a prescindere dalla valutazione del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*. Successivamente, l’articolo 1, D.Lgs. 159/2015, ha introdotto una serie di sostanziali modifiche alla norma previgente. L’attivazione della procedura determina la sospensione immediata di ogni ulteriore iniziativa finalizzata alla riscossione delle somme iscritte a ruolo o affidate, su presentazione di una dichiarazione da parte del debitore, limitatamente alle partite relative agli atti espressamente indicati dal debitore, effettuata ai sensi del comma 538, articolo 1, L. 228/2012. Al fine di ottenere la sospensione della riscossione, il contribuente è tenuto a presentare l’istanza a pena di decadenza entro 60 giorni dalla notifica da parte del concessionario per la riscossione del primo atto di riscossione utile o di un atto della procedura cautelare o esecutiva eventualmente intrapresa dal concessionario. L’istanza contiene una dichiarazione resa nella forma dell’autocertificazione con la quale si attesta che gli atti emessi dall’ente creditore prima della formazione del ruolo, ovvero la successiva cartella di pagamento o l’avviso per i quali si procede, sono stati interessati da uno dei casi espressamente previsti.

<sup>4</sup> L’ANAC individua, con proprio provvedimento, i dati concernenti la partecipazione alle gare e il loro esito, in relazione ai quali è obbligatoria la verifica attraverso la Banca dati nazionale dei contratti pubblici, i termini e le regole tecniche per l’acquisizione, l’aggiornamento e la consultazione dei predetti dati, anche mediante la piattaforma di cui all’articolo 50-*ter*, D.Lgs. 82/2005, nonché i criteri e le modalità relative all’accesso e al funzionamento della Banca dati.

<sup>5</sup> Ultimo capoverso del comma 4, articolo 80, D.Lgs. 50/2016.

<sup>6</sup> Potrebbero venire in soccorso le indicazioni fornite dalla circolare n. 33/E/2016, in materia di sospensione dei rimborsi Iva.

Per gli istituti deflativi trova applicazione l'articolo 15-ter, comma 3, D.P.R. 602/1973, concernente il c.d. "lieve inadempimento", norma che esclude la decadenza in caso:

- a) insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a 10.000 euro;
- b) tardivo versamento della prima rata, non superiore a 7 giorni.

## **L'impegno a pagare le imposte: la rateizzazione**

L'impegno formalizzato può derivare pure dalla presentazione dell'istanza di rateizzazione, oggi ancora più conveniente per effetto delle modifiche da ultimo effettuate.

Infatti, l'articolo 15-bis, L. 91/2022, di conversione, con modificazioni, del D.L. 50/2022, è intervenuto sull'articolo 19, D.P.R. 602/1973, apportando significative modifiche alla dilazione di pagamento, innalzando a 120.000 euro (in luogo di 60.000 euro) la soglia per ottenere la rateizzazione con modalità semplificata, per ogni singola cartella, del pagamento delle somme iscritte a ruolo.

A detta modifica – secondo cui l'obbligo di dimostrare la temporanea situazione di obiettiva difficoltà è previsto nel solo caso in cui le somme iscritte a ruolo per le quali si richiede la rateazione siano di importo superiore a 120.000 euro – si affianca un ulteriore intervento normativo: il limite si computa per singola richiesta e non più considerando il debito complessivo iscritto a ruolo, né le somme già rateizzate.

Inoltre, è stato innalzato il limite di rate non pagabili, per non decadere dal beneficio agevolativo: solo chi non paga 8 rate (in luogo di 5) anche non consecutive, decade dal beneficio.

La decadenza dal beneficio della rateazione di uno o più carichi non preclude al debitore la possibilità di ottenere la dilazione del pagamento di carichi diversi da quelli per i quali è intervenuta la decadenza.

### **Sintesi delle novità**

- elevata da 60.000 a 120.000 euro la soglia per ottenere la dilazione senza dover documentare la temporanea situazione di difficoltà economica
- concorre a determinare la soglia di 120.000 euro solo la somma degli importi residui delle sole cartelle/avvisi presenti nell'istanza di rateizzazione
- la decadenza si concretizza al mancato pagamento di 8 rate, invece, delle 5 precedentemente previste, anche non consecutive, che in caso di decadenza non potranno essere nuovamente rateizzati
- la decadenza dal beneficio della rateizzazione per uno o più carichi non preclude la possibilità di chiedere la dilazione del pagamento per carichi diversi da quelli per i quali è intervenuta la decadenza

## **Riferimenti normativi**

Decreto del Mef 28 settembre 2022

articolo 80, comma 4, D.Lgs. 50/2016

articolo 81, comma 2, D.Lgs. 50/2016

articolo 8, D.Lgs. 218/1997

articolo 15-bis, L. 91/2022

articolo 10, comma 1, lettera c), n. 2, L. 238/2021

articolo 48-bis, commi 1 e 2-bis, D.P.R. 602/1973

articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973

articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972

articolo 38, § 5, comma 2, Direttiva 2014/23/UE

articolo 57, § 2, comma 2, Direttiva 2014/24/UE

A man with a beard and a watch is looking at a laptop screen. Another person's hand is pointing at the screen. The background is blurred, showing a window with greenery outside.

# TeamSystem Enterprise

## Esperienza digitale per le Aziende

Un nuovo modello di sistema gestionale:  
veloce e dinamico, costruito intorno alle esigenze  
dell'impresa, incentrato sul valore dei dati  
e sull'accesso rapido ai programmi.

Per info: [www.teamsystem.com/enterprise](http://www.teamsystem.com/enterprise)

## TEAMSYSTEM BUSINESS REVIEW

Redazione:

 **Euroconference**  
Editoria

Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

S.E. o O.

Riproduzione vietata

