

IL PUNTO SU...

La giurisdizione sui contributi Covid al vaglio della Corte Costituzionale

di Giovanna Petrillo - 14 aprile 2026

1. Nota introduttiva. La sentenza n. 124/2025 della Corte costituzionale interviene su una questione di particolare rilievo: la natura giuridica dei contributi a fondo perduto erogati durante l'emergenza Covid-19 e la conseguente individuazione del giudice competente sulle relative controversie.

La Consulta dichiara l'illegittimità costituzionale delle disposizioni che devolvono alla giurisdizione tributaria le controversie relative agli atti di recupero dei contributi ex decreti "Rilancio" e "Ristori", in riferimento all'art. 102, comma 2, Cost., letto in combinato disposto con la VI disposizione transitoria e finale della Costituzione. In primo luogo, la Corte opera una distinzione concettuale tra "sussidi finanziari" e "benefici fiscali". I primi consistono nell'erogazione *ex novo* di risorse pubbliche e si collocano al di fuori della logica impositiva; i secondi operano *in diminutione* di un preesistente obbligo tributario e presuppongono un pregresso rapporto tributario. In secondo luogo, la pronuncia ribadisce l'illegittimità dell'attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie basata esclusivamente sulla natura finanziaria dell'organo competente, a prescindere dalla natura tributaria del rapporto. L'affidamento all'Agenzia delle Entrate delle funzioni di erogazione, controllo e recupero – motivato da esigenze di efficienza amministrativa – non può pertanto alterare la natura sostanziale della misura, pena lo snaturamento dei limiti costituzionali alla giurisdizione speciale.

Il contributo si sofferma sui profili argomentativi della decisione, evidenziandone gli elementi qualificanti ed alcune significative ricadute sistematiche.

2. Il fatto e la questione di costituzionalità. La Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Genova solleva questione di legittimità costituzionale degli artt. 1, comma 10, D.L. 28 ottobre 2020, n. 137 (c.d. "decreto Ristori"), convertito nella L. 18 dicembre 2020, n. 176, e 25, comma 12, D.L. 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. "decreto Rilancio"), convertito nella L. 17 luglio 2020, n. 77, in riferimento agli artt. 3 e 102, comma 2, Cost¹. Il caso sottoposto al giudice rimettente concerneva il recupero di un contributo a fondo perduto erogato ad una società sportiva dilettantistica ai sensi del decreto ristori, con relativa irrogazione di sanzioni e interessi. L'Agenzia delle Entrate aveva contestato l'indebito ottenimento del contributo per carenza dei requisiti di legge. Le disposizioni censurate, come già evidenziato, devolvono alla giurisdizione tributaria le controversie relative agli atti di recupero dei contributi a fondo perduto, mediante rinvio alla disciplina del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Quanto alla non manifesta infondatezza, la Corte genovese evidenzia come i contributi in esame non presentino natura tributaria, richiamando la pronuncia delle Sezioni Unite della Cassazione n. 34851/2023, secondo cui il contributo previsto dall'art. 25 decreto Rilancio non implica una decurtazione patrimoniale né costituisce un credito d'imposta, ma consiste nell'erogazione di una somma che non concorre alla formazione della base imponibile IRPEF e IRAP. Gli unici collegamenti con la materia tributaria sarebbero di carattere oggettivo (parametrazione a dati fiscali) e soggettivo (competenza dell'Agenzia delle Entrate). L'ulteriore censura in riferimento all'art. 3 Cost. riguarda la disparità di trattamento derivante dall'attribuzione alla giurisdizione tributaria delle sole controversie sull'atto di recupero, con esclusione di quelle relative alla spettanza originaria del contributo. L'Avvocatura generale dello Stato contesta radicalmente la ricostruzione del giudice rimettente, sostenendo la natura sostanzialmente tributaria sia del contributo sia del rapporto tra Agenzia delle Entrate e beneficiari.

Gli argomenti dedotti dall'Avvocatura sono molteplici e si concentrano sui seguenti profili: *i)* l'affidamento all'Agenzia delle Entrate delle funzioni di concessione, controllo e recupero consentirebbe di assimilare il contributo a un'agevolazione tributaria; *ii)* i contributi sono parametrati su "dati prettamente fiscali"; *iii)* sul piano contabile, costituiscono contributi in conto esercizio; *iv)* gli aspetti procedurali sono definiti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate; *v)* alla verifica dei presupposti si applicano le disposizioni sull'accertamento tributario; *vi)* è applicabile il regime sanzionatorio dell'art. 13, comma 5, del d.lgs. n. 471/1997 e la disciplina degli interessi di cui all'art. 20 D.P.R. n. 602/1973. La difesa erariale conclude affermando che l'Agenzia delle Entrate ha sostanzialmente svolto un'attività di accertamento fiscale, disconoscendo il diritto al contributo e applicando sanzioni e interessi tributari, sicché sussisterebbe uno stretto collegamento tra attività di accertamento tributario e recupero del contributo sul piano sia soggettivo sia oggettivo.

Anche la censura relativa all'art. 3 Cost. sarebbe infondata. La diversa devoluzione giurisdizionale troverebbe giustificazione nella differenza sostanziale tra il diniego del contributo (che fa seguito all'esito negativo di un controllo tecnico di natura meramente formale sull'istanza) e l'atto di revoca del contributo (emesso all'esito di un procedimento di accertamento di natura squisitamente fiscale). Trattandosi di fattispecie differenti, non risulterebbe violato il principio di uguaglianza.

3. I principi posti a fondamento della decisione della Corte costituzionale e gli effetti della pronuncia sulla sorte delle controversie pendenti. La Corte costituzionale preliminarmente richiama la propria consolidata giurisprudenza sulla natura della giurisdizione tributaria quale organo speciale preesistente alla Costituzione (*ex plurimis*, sentt. nn. 204/2024, 39/2010, 238 e 141/2009, 130 e 64/2008).

In questa prospettiva, il giudice delle leggi ribadisce il duplice limite costituzionale posto al legislatore ordinario nella modificazione della disciplina degli organi giurisdizionali speciali: «*di non snaturare (come elemento essenziale e*

caratterizzante la giurisdizione speciale) le materie attribuite» e «di assicurare la conformità a Costituzione» (sent. n. 39/2010). Con specifico riferimento alla giurisdizione tributaria, viene riaffermato il principio per cui essa «deve ritenersi imprescindibilmente collegata» alla «natura tributaria del rapporto» (sentt. nn. 39/2010, 238 e 141/2009, 130 e 64/2008) con la conseguenza che l'attribuzione a detta giurisdizione di controversie non aventi ad oggetto rapporti di natura tributaria comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali.

La Corte procede, ciò posto, ad un'accurata disamina della natura giuridica del contributo, pervenendo alla conclusione della sua estraneità alla categoria dei tributi. Sulla scorta di una prima argomentazione si osserva che, in riferimento ai contributi in discorso, difetta la definitiva decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo, elemento tradizionalmente individuato dalla giurisprudenza costituzionale quale carattere indefettibile della fattispecie tributaria (*ex multis*, sentt. nn. 80/2024, 182, 128 e 27/2022, 236/2017, 96/2016, 178 e 70/2015). Nel caso in esame viene invece in rilievo l'erogazione, da parte dello Stato, di una somma di denaro a operatori economici privati.

Si osserva altresì puntualmente che il contributo non integra nemmeno un beneficio fiscale, non consistendo in una riduzione del carico tributario altrimenti gravante sul soggetto. Anzitutto, la Corte applica al caso concreto la distinzione concettuale tra "sussidi finanziari" e "benefici fiscali", chiarendone la rilevanza sistematica ai fini della delimitazione della giurisdizione tributaria. I primi consistono in trasferimenti di denaro (finanziamenti, contributi, interventi di aiuto economico in generale); i secondi includono misure comportanti un onere tributario minore (esenzioni, riduzioni della base imponibile o dell'aliquota, dilazioni di pagamento).

Il contributo a fondo perduto in esame non può pertanto essere sussunto nella categoria delle agevolazioni fiscali, che presuppongono sempre un pregresso rapporto tributario (cfr. sent. n. 120/2020), nel caso di specie mancante. Esso integra piuttosto «una misura di aiuto e sostegno economico» a favore di soggetti che hanno subito una riduzione dell'attività economica a causa della pandemia e dei conseguenti provvedimenti governativi.

Da tanto discende quale corollario logico-sistematico che esclusa la natura di beneficio fiscale, sia l'atto di concessione sia l'atto di diniego sia l'atto di revoca non possono che essere, tutti, privi di natura tributaria.

La Corte procede quindi a demolire gli argomenti addotti dall'Avvocatura dello Stato. Sulla parametrizzazione a dati fiscali si osserva che la scelta di parametrare l'*an* e il *quantum* del contributo a dati fiscali (titolarità di partita IVA, riduzione del fatturato o dei compensi) non implica la natura tributaria della misura, non traducendosi in un esonero dal pagamento di tributi.

Avendo riguardo alla competenza dell'Agenzia delle Entrate, si sostiene che l'affidamento ad essa delle funzioni di erogazione e controllo non rileva ai fini del riconoscimento della natura tributaria. La Corte richiama in particolare la propria giurisprudenza che ha già considerato in contrasto con l'art. 102, comma 2, Cost. e con la VI disp. trans. fin. Cost. l'attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie

sulla base del mero criterio soggettivo costituito dalla natura dell'organo competente, a prescindere dalla natura tributaria del rapporto (sent. n. 130/2008; ord. n. 34/2006). Venendo al regime sanzionatorio e a quello sugli interessi il richiamo alle sanzioni amministrative dell'art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997 e agli interessi *ex art.* 20 D.P.R. n. 602/1973 non è ritenuto idoneo a suffragare la natura tributaria del rapporto. Anzi, se di rapporto tributario si fosse trattato, tale espresso richiamo sarebbe stato del tutto superfluo.

La circostanza che il contributo sia escluso dalla base imponibile IRPEF e IRAP conferma, nella ricostruzione della Consulta, la natura di misura finanziaria di sostegno economico e non di beneficio fiscale. La detassazione è infatti volta a evitare il depotenziamento economico dell'aiuto, confortandone la qualificazione quale sussidio finanziario estraneo alla logica impositiva

La Corte dichiara, pertanto, sulla base delle considerazioni esposte, l'illegittimità costituzionale delle norme censurate «*nella parte in cui prevedono che le controversie relative all'atto di recupero del contributo a fondo perduto [...] sono devolute alla giurisdizione tributaria*».

In particolare, le disposizioni censurate, attribuendo alla giurisdizione tributaria controversie relative a misure economiche di natura non tributaria, «*snaturano la materia originariamente devoluta alla cognizione del giudice tributario*», in violazione dell'art. 102, comma 2, Cost., letto in combinato con la VI disp. trans. fin. Cost. Per effetto della pronuncia, la Corte di Giustizia tributaria rimettente deve dichiarare il proprio difetto di giurisdizione, individuando il giudice munito di giurisdizione cui devolvere la causa. L'accoglimento della censura relativa all'art. 102, comma 2, Cost. comporta l'assorbimento della questione concernente l'art. 3 Cost. La sentenza non individua espressamente il giudice munito di giurisdizione sulle controversie relative ai contributi a fondo perduto, demandando tale compito al giudice rimettente nel caso concreto. La declaratoria di illegittimità costituzionale produce effetti *ex tunc*, con conseguente caducazione delle norme censurate sin dalla loro entrata in vigore. Ne deriva che tutte le controversie attualmente pendenti dinanzi alle Corti di Giustizia tributaria dovranno essere risolte mediante dichiarazione di difetto di giurisdizione, con individuazione del giudice ordinario quale giudice munito di giurisdizione e devoluzione della causa ai sensi dell'art. 59, comma 1, L. n. 69/2009 (obbligo di *translatio iudicii*).

4. Gli elementi qualificanti la natura del contributo a fondo perduto: la distinzione tra sussidi finanziari e benefici fiscali. La pronuncia in commento si inserisce nel solco della più recente giurisprudenza costituzionale volta a delimitare rigorosamente l'ambito della giurisdizione tributaria sulla base di criteri sostanziali piuttosto che formali o soggettivi. La distinzione operata dalla Corte tra sussidi finanziari e benefici fiscali, pur non inedita in dottrina, acquista nella sentenza in esame una valenza sistematica di rilievo, quale criterio discretivo per l'individuazione della natura delle misure economiche emergenziali.

Particolare interesse riveste la considerazione per cui le agevolazioni fiscali «presuppongono sempre un pregresso rapporto tributario». Tale affermazione consente di tracciare una linea di demarcazione netta tra: *i*) misure che operano in *diminutione* di un preesistente obbligo tributario (agevolazioni, esenzioni, riduzioni); *ii*) misure che operano mediante erogazione *ex novo* di risorse pubbliche (contributi, sussidi, finanziamenti)².

In questa prospettiva, si colloca la più puntuale distinzione tra norme propriamente agevolative e norme che, pur comportando effetti sottrattivi sul carico fiscale, non si qualificano tecnicamente quali agevolazioni: una misura si considera agevolativa laddove si ponga in deroga rispetto alla disciplina ordinaria di un tributo, generando un trattamento più favorevole per specifici soggetti o attività finalizzato a obiettivi extrafiscali. Tale ricostruzione implica la necessità di definire *ex ante* la struttura "standard" dell'imposta in modo da identificare ogni eventuale deviazione come potenzialmente agevolativa, operando sulla base di una griglia di criteri cumulativi: deroga rispetto al trattamento ordinario; presenza di una finalità extrafiscale; destinazione selettiva a categorie o attività meritevoli di tutela; effetto redistributivo o promozionale riconoscibile e misurabile.

Fermo quanto esposto, la sentenza, sotto diverso profilo, ribadisce con forza l'irrelevanza del criterio soggettivo (individuazione dell'organo competente) ai fini della qualificazione della natura del rapporto e, conseguentemente, della giurisdizione applicabile. Tale principio, già affermato con riferimento ad altre fattispecie (sent. n. 130/2008 sulle sanzioni per lavoro nero), assume particolare pregnanza nel contesto emergenziale pandemico. Come ribadito dalla Corte, l'affidamento all'Agenzia delle Entrate delle funzioni di erogazione e controllo – scelta legislativa motivata da esigenze di efficienza amministrativa – non può produrre effetti qualificatori sulla natura sostanziale del rapporto, pena lo snaturamento dei limiti costituzionali alla giurisdizione speciale. La Corte esclude, altresì, come detto, che il richiamo legislativo al regime sanzionatorio tributario (art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997) e agli interessi *ex art.* 20 D.P.R. n. 602/1973 possa assurgere a elemento qualificante della natura del rapporto. L'argomentazione del Giudice delle leggi si fonda su questo percorso logico-ricostruttivo: se il rapporto fosse stato di natura tributaria, il rinvio espresso a tali disposizioni sarebbe stato superfluo, applicandosi esse per implicito richiamo ordinamentale. Il fatto che il legislatore abbia ritenuto necessario operare tale rinvio espresso costituisce, *a contrario*, conferma dell'estraneità della fattispecie all'ambito tributario. Tale ragionamento evidenzia un'ulteriore criticità della tecnica normativa utilizzata nei decreti emergenziali, che hanno sovrapposto meccanismi procedurali propri di ambiti materiali eterogenei, generando incertezze interpretative e conseguenti contenziosi.

5. Oltre il dictum della Corte: la natura dei contributi Covid in una prospettiva di coordinamento con il regime delle perdite. La riconduzione operata dalla Corte costituzionale dei contributi in discorso alla categoria dei sussidi finanziari, distinti dai benefici fiscali in senso proprio e privi di natura tributaria, offre lo spunto per una più

ampia riflessione su una questione di estrema rilevanza: il trattamento di tali misure ai fini del riporto delle perdite fiscali. In particolare, in sede di attività accertativa, l'Amministrazione finanziaria aveva inizialmente sostenuto che i contributi a fondo perduto, pur esclusi dalla formazione del reddito imponibile, dovessero essere qualificati come proventi esenti, con conseguente operatività del limite al riporto delle perdite di cui all'art. 84 TUIR³. Su tale presupposto, si era ritenuto che le perdite fiscali maturate nei periodi di percezione dei contributi dovessero essere ridotte in misura corrispondente, con limitazione del loro riporto agli esercizi successivi. Questa impostazione è stata oggetto di penetrante critica dottrinale⁴ che ha evidenziato come essa finisse per trasformare un intervento di sostegno emergenziale in un fattore di penalizzazione fiscale.

Come noto, il principio di correlazione trova la propria giustificazione sistematica nell'esigenza di evitare fenomeni di arbitraggio fiscale, impedendo la deduzione di costi sostenuti per la produzione di proventi che, pur rilevanti economicamente, sono sottratti a tassazione per scelta agevolativa. Il suo presupposto applicativo risiede tuttavia nella simmetria funzionale tra componenti positivi esenti e componenti negativi deducibili, entrambi inseriti nella logica della determinazione del reddito d'impresa. Il principio opera in presenza di costi e oneri concettualmente e causalmente correlati a proventi fiscalmente rilevanti, sebbene esclusi da imposizione. Nel caso dei contributi Covid, tale simmetria risulta assente. I contributi non sono correlati a costi specifici sostenuti dall'impresa, né rappresentano il controvalore di componenti positivi del reddito, ma costituiscono trasferimenti di risorse pubbliche finalizzati a compensare una riduzione generalizzata del fatturato derivante da provvedimenti autoritativi di contenimento dell'emergenza sanitaria. Essi si collocano, secondo una ricostruzione coerente con la loro natura di sussidi finanziari, al di fuori della logica causale che sorregge il principio di correlazione e difficilmente possono essere ricondotti alla categoria dei proventi esenti senza una forzatura sistematica. Sotto questo profilo, la distinzione tracciata dalla Corte costituzionale tra sussidi finanziari e benefici fiscali assume rilievo. Mentre i benefici fiscali operano in diminuzione di un preesistente carico impositivo e si inseriscono fisiologicamente nella struttura del reddito imponibile, i sussidi finanziari operano mediante l'erogazione *ex novo* di risorse pubbliche e restano estranei, sul piano funzionale, al rapporto tributario.

Ne deriva che l'estensione ai contributi in discorso di istituti concepiti per governare la simmetria impositiva all'interno del reddito d'impresa risulta sistematicamente problematica alla luce della loro qualificazione giuridica. L'applicazione del meccanismo di recupero della tassazione attraverso la riduzione delle perdite riportabili ai contributi straordinari Covid avrebbe comportato esiti difficilmente conciliabili con i canoni di coerenza e ragionevolezza dell'ordinamento tributario. Essa avrebbe determinato infatti una penalizzazione selettiva delle imprese che si trovavano in condizioni di maggiore difficoltà economica, ossia quelle in perdita, per le quali il contributo si sarebbe tradotto in una riduzione del diritto al riporto delle perdite, mentre le imprese in utile avrebbero beneficiato integralmente dell'aiuto senza

conseguenze fiscali negative. Si sarebbe realizzata così una forma di incidenza fiscale indiretta, che avrebbe colpito in modo differenziato situazioni accomunate dalla medesima finalità di sostegno pubblico.

Su tale rischio ha inciso l'atto di indirizzo del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 22 dicembre 2025, con il quale si è chiarito che i contributi qualificati dal legislatore come "non concorrenti" al reddito – inclusi esplicitamente i contributi emergenziali Covid-19 – non rientrano tra i "proventi esenti" di cui all'art. 84 TUIR e, di conseguenza, non riducono le perdite riportabili.

L'intervento ministeriale che si pone in piena sintonia con la qualificazione operata dalla Corte costituzionale in ordine alla natura non tributaria di tali contributi ha valorizzato l'esistenza di un vero e proprio *tertium genus* rispetto alle tradizionali categorie dei proventi esenti ed esclusi: quello dei proventi non concorrenti, che si caratterizza per la loro estraneità alla logica del reddito d'impresa. Tale qualificazione esprime una precisa scelta interpretativa che riconosce nei contributi in esame trasferimenti pubblici funzionalmente disancorati dalla dinamica impositiva, in linea con la distinzione tracciata dalla Corte costituzionale tra sussidi finanziari e benefici fiscali.

6. Considerazioni conclusive. La sentenza n. 124/2025 rappresenta un significativo arresto nella definizione dei confini costituzionali della giurisdizione tributaria, riaffermando con rigore il principio per cui l'attribuzione di controversie a giudici speciali deve fondarsi sulla natura sostanziale del rapporto controverso, non già su elementi formali o soggettivi.

La distinzione concettuale tra sussidi finanziari e benefici fiscali, lungi dal costituire mera petizione di principio, si candida a divenire criterio ermeneutico generale per la qualificazione delle molteplici misure economiche emergenziali che hanno caratterizzato e continueranno a caratterizzare l'intervento pubblico nell'economia. La vicenda in esame evidenzia l'esigenza di muovere dall'individuazione di criteri sostanziali e coerenti di attribuzione della giurisdizione, sottratti alle contingenze dell'emergenza e alle esigenze organizzative dell'Amministrazione.

Come evidenziato, la questione della natura giuridica dei contributi Covid presenta molteplici sfaccettature, tutte riconducibili alla medesima conclusione: essi devono essere inquadrati attraverso categorie autonome, coerenti con la loro funzione di sussidi finanziari e con la conseguente estraneità alla logica tributaria tradizionale.

L'indicazione che emerge è di portata generale: in un'epoca in cui l'intervento pubblico nell'economia si fa sempre più pervasivo e articolato, ogni tentativo di "forzare" tali misure dentro schemi giuridici pensati per altre finalità produce risultati sistematicamente irragionevoli ed evidentemente distorsivi.

¹ Prima di esaminare i profili di costituzionalità, è opportuno richiamare sinteticamente il quadro normativo censurato. L'art. 25 decreto Rilancio aveva istituito un contributo a fondo perduto a favore di soggetti esercenti attività d'impresa, lavoro autonomo e reddito agrario, con ricavi o compensi non superiori a cinque milioni di euro e con un ammontare del fatturato del mese di aprile 2020 inferiore ai due terzi di quello di aprile 2019. L'art. 1 decreto Ristori aveva previsto un ulteriore contributo destinato agli operatori dei settori economici interessati dalle misure restrittive del D.P.C.M. 24 ottobre 2020, parametrato anch'esso sul calo di fatturato. Entrambe le disposizioni affidavano all'Agenzia delle Entrate sia la concessione sia il controllo e recupero dei contributi indebitamente percepiti. Il comma 10 dell'art. 1 decreto Ristori rinviava espressamente all'art. 25, comma 12, decreto Rilancio, il quale devolveva alla giurisdizione tributaria le controversie relative agli atti di recupero, mediante rinvio al D.Lgs. n. 546/1992.

² Com'è noto, il concetto di agevolazione fiscale è tradizionalmente inteso come misura che comporta un trattamento fiscale più favorevole rispetto al regime ordinario, introdotta con una finalità extrafiscale volta a incentivare determinati comportamenti o a tutelare specifiche categorie di soggetti o attività. Per un inquadramento generale della tematica, v. per tutti, LA ROSA S., *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989; ID., *Le agevolazioni fiscali*, in AMATUCCI A. (a cura di), *Trattato di diritto tributario* (a cura di), Padova, 1994, I, 401 ss.; FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992; BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Agg. V, 2002, 48 ss.

³ Si rammenta per comodità che l'art. 84 TUIR prevede un limite al riporto delle perdite per l'importo pari ai «*proventi esenti dall'imposta diversi da quelli di cui all'articolo 87, per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi dell'articolo 109, comma 5*». È parimenti noto in considerazione della normativa sui contributi in discorso che «*I contributi e le indennità di qualsiasi natura erogati in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da Covid-19 e diversi da quelli esistenti prima della medesima emergenza, da chiunque erogati e indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione, spettanti ai soggetti esercenti impresa, arte o professione, nonché ai lavoratori autonomi, non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e non rilevano ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*». Come sottolineato da CROVATO F., *Può un'agevolazione diventare una penalizzazione? I contributi straordinari Covid e il principio di correlazione*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 2, 823 ss.) «*per una maniacale voglia di precisione, che diventa poi nei fatti imprecisione*» la norma sui contributi Covid specifica anche che sono disapplicati gli artt. 61 e 109, comma 5, TUIR tralasciando, evidentemente per dimenticanza, proprio la disposizione sul riporto delle perdite.

⁴ Cfr. CROVATO F., *op. cit.*