



Venerdì 11 settembre 2020

IL CASO DEL GIORNO

Effetti della sospensione del pagamento del debito fiscale nel concordato dubbi

/ Antonio NICOTRA

Il tema del rapporto tra gli effetti inibitori della procedura di concordato preventivo e gli obblighi di **versamento** tributari, in assenza di precise norme di raccordo, è ancora [...]

PAGINA 2

IL PUNTO TUTELA DEL PATRIMONIO

Aumento "iperdiluitivo" a rischio abuso

/ Maurizio MEOLI

Il tema degli aumenti di capitale "iperdiluitivi" – ovvero ad un prezzo fortemente scontato rispetto a quello delle azioni già emesse, nel contesto delle società che abbiano optato per l'emissione delle azioni senza indicazioni del valore nominale – è fortemente discusso, in [...]

PAGINA 9

FISCO

Edifici posseduti da un unico proprietario senza superbonus

La detrazione del 110% per l'Agenzia non spetta agli immobili che non sono condomini, nemmeno se gli interventi sono eseguiti sulle singole unità

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Con riguardo agli edifici posseduti da un **unico proprietario**, anche a proprietà indivisa, il superbonus del 110% non spetta (a tale esito si era già pervenuti su *Eutekne.info*, si veda "Superbonus per gli interventi sulle unità immobiliari delle persone fisiche" del 9 settembre 2020). La precisazione dell'Agenzia delle Entrate, già fornita nella circ. 8 agosto 2020 n. 24 (§ 1.2), è stata ribadita molto chiaramente nella risposta ad interpello n. 329 di ieri, 10 settembre 2020.

L'**ambito soggettivo** del superbonus è definito dal comma 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 il quale stabilisce, alle lettere a) e b), che la detrazione nella misura del 110% si applica agli interventi di riqualificazione energetica, di riduzione del rischio sismico, di installazione di impianti fotovoltaici e di installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici che vengono effettuati "dai condomini e dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di

impresa, arti e professioni, sulle singole unità immobiliari".

In considerazione del fatto che la norma contenuta nell'art. 119 si riferisce espressamente ai "condomini" e non alle "parti comuni" degli edifici, affinché possa spettare il superbonus è necessario sia costituito un **condominio** secondo la disciplina recata dagli artt. 1117-1139 c.c.

Dal punto di vista giuridico, quindi, perché sussista un condominio e si realizzi la particolare forma di comunione prevista dagli artt. 1117-1139 c.c. è necessario che un edificio sia suddiviso in una pluralità di unità immobiliari la cui proprietà non è riconducibile ad un medesimo soggetto, bensì a due o **più soggetti** diversi.

Gli immobili interamente posseduti da un unico proprietario, seppur composti da due o più unità immobiliari **distintamente accatastate**, invece, non rappresentano giuridicamente un condominio (si veda "Superbonus del 110% solo ai condomini per gli interventi sulle parti comuni" [...])

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Entro il 16 settembre il versamento dei contributi INPS sospesi

Il fabbricato da demolire non può essere rivalutato perché non è un terreno

Indetraibile l'IIVA sui voucher per il welfare aziendale

La stabile organizzazione in Italia conserva il proprio plafond

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 10

PROFESSIONI

I sindacati dei commercialisti revocano lo sciopero

/ Savino GALLO

Lo **sciopero** dei commercialisti, in programma dal 15 al 22 settembre prossimi, **non si farà più**. L'incontro di ieri mattina al MEF, l'ultimo di una fitta serie di interlocuzioni [...]

PAGINA 4

Effetti della sospensione del pagamento del debito fiscale nel concordato dubbi

Persistono i contrasti sulla decadenza del debitore dai benefici ottenuti con adesione

/ Antonio NICOTRA

Il tema del rapporto tra gli effetti inibitori della procedura di concordato preventivo e gli obblighi di **versamento** tributari, in assenza di precise norme di raccordo, è ancora controverso.

Il debitore che ha presentato una domanda di concordato, anche **con riserva**, conserva l'amministrazione del patrimonio e la gestione dell'impresa, potendo compiere gli atti di ordinaria amministrazione ("spossessionamento **attenuato**"). Per gli atti "urgenti di straordinaria amministrazione" (nel caso di concordato con riserva) e per quelli di "straordinaria amministrazione", invece, è necessaria l'autorizzazione del tribunale ([art. 161](#) comma 7 e [167](#) del RD 267/42).

Il pagamento del debito fiscale si qualifica quale atto di **straordinaria** amministrazione nel caso in cui il debitore sia ammesso a una procedura di concordato, secondo la distinzione tra ordinaria o straordinaria amministrazione, che resta incentrata sull'idoneità dell'atto a pregiudicare i valori dell'attivo compromettendo la capacità di soddisfare le ragioni dei creditori, tenuto conto dell'**interesse** di questi ultimi e non dell'imprenditore (Cass. n. [14713/2019](#)).

Il Tribunale di Busto Arsizio [26 febbraio 2020](#), ad esempio, a fronte dell'istanza del debitore ex art. 161 comma 7 del RD 267/42, ha autorizzato il pagamento della rata dovuta a seguito dell'adesione all'istituto della **definizione** agevolata (rottamazione-ter). L'autorizzazione al compimento dell'atto urgente veniva concessa considerato che la **decadenza** dai benefici della rottamazione avrebbe comportato un danno per tutti i creditori conseguente all'aumento del passivo. La prosecuzione dell'adesione agevolata, invece, non incrementava il passivo esattoriale.

Nella fattispecie esaminata dal Tribunale di Bergamo [15 luglio 2020](#), inoltre, il debitore, che aveva presentato domanda di concordato in bianco, chiedeva di proseguire il pagamento delle rate del debito tributario per IVA, già oggetto di definizione (di **avviso bonario**) con l'Agenzia delle Entrate in data antecedente l'apertura del preventivo. Il pagamento della rata rispondeva all'esigenza di **non** aggravare la massa dei creditori con le **maggiori sanzioni** del 30%, rispetto a quelle del 10%, che sarebbero state applicate a causa della **perdita** del beneficio della definizione per interruzione del pagamento delle rate. Anche in tale occasione i giudici di merito autorizzavano il pagamento, che non era ritenuto pregiudizievole per i creditori.

Appare controverso, in particolare, se, in ragione degli effetti sospensivi della procedura, si possa determinare anche il disconoscimento dei benefici dell'**accordo**

fiscale per il debitore che non possa adempiere, considerata anche la mancanza di norme di raccordo tra la disciplina fiscale e quella concorsuale.

Secondo il Tribunale di Pavia [26 febbraio 2015](#), il mancato adempimento nei termini stabiliti nell'accordo di rateizzazione, a causa dell'apertura del concorso, non giustifica un trattamento sanzionatorio dell'Agenzia delle Entrate, attesa l'applicazione dei principi che governano le norme concorsuali. I debiti sorti **prima** dell'apertura della procedura non possono essere soddisfatti al di fuori del concorso, pertanto dal mancato pagamento degli stessi non possono conseguire effetti di tipo sanzionatorio, anche se previsti da norme pubbliche (Cass. n. [4234/2006](#); C.T. Prov. Milano n. [3945/21/17](#)). Per la C.T. Prov. Milano n. [3675/40/2016](#), il debitore assoggettato alla procedura di concordato non può essere destinatario della sanzione da omesso versamento delle imposte, perché l'ammissione alla procedura determina la sospensione di tutti i pagamenti.

Inoltre, la C.T. Prov. Bari n. [3167/10/14](#) ha precisato che, in pendenza di domanda di concordato, ove sia in essere una dilazione dell'avviso bonario concessa ex [art. 3-bis](#) del DLgs. 462/97, da un lato, il debitore non può onorare il **pagamento** delle rate e, dall'altro, l'Agenzia delle Entrate, in ragione della sospensione del pagamento, non può disconoscere la dilazione e la definizione dell'avviso bonario, richiedendo le sanzioni da **omesso** versamento nella misura piena.

Al fine di valutare se la decadenza del pagamento rateale sia legittima o meno, diventa preminente la valutazione della causa dell'impedimento nonché l'eventuale buona fede del contribuente. Ne consegue l'illegittimità della decadenza dal diritto al pagamento rateale in tutti i casi in cui il mancato pagamento delle rate dipenda da situazioni **contingenti** e il contribuente dimostri di aver agito in buona fede.

Relativamente ai profili **penali**, con particolare riferimento alla configurabilità dei reati di omesso versamento di cui agli [artt. 10-bis](#) e [10-ter](#) del DLgs. 74/2000, la giurisprudenza ha stabilito che la procedura di concordato preventivo, anche con riserva, **non inibisce** il pagamento dei debiti tributari il cui termine di scadenza è successivo al deposito della domanda, salvo che, in data antecedente alla scadenza del debito, sia intervenuto un provvedimento del tribunale che abbia **vietato** il pagamento di crediti anteriori, essendo configurabile la **scriminante** dell'adempimento di un dovere imposto da un ordine legittimo dell'autorità di cui all'[art. 51](#) c.p. (Cass. nn. [13628/2020](#), [13327/2020](#) e [49795/2018](#)).

Edifici posseduti da un unico proprietario senza superbonus

La detrazione del 110% per l'Agenzia non spetta agli immobili che non sono condomini, nemmeno se gli interventi sono eseguiti sulle singole unità

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Con riguardo agli edifici posseduti da un **unico proprietario**, anche a proprietà indivisa, il superbonus del 110% non spetta (a tale esito si era già pervenuti su *Eutekne.info*, si veda ["Superbonus per gli interventi sulle unità immobiliari delle persone fisiche"](#) del 9 settembre 2020).

La precisazione dell'Agenzia delle Entrate, già fornita nella circ. 8 agosto 2020 n. 24 (§ 1.2), è stata ribadita molto chiaramente nella risposta ad interpello n. 329 di ieri, 10 settembre 2020.

L'**ambito soggettivo** del superbonus è definito dal comma 9 dell'[art. 119](#) del DL 34/2020 il quale stabilisce, alle lettere a) e b), che la detrazione nella misura del 110% si applica agli interventi di riqualificazione energetica, di riduzione del rischio sismico, di installazione di impianti fotovoltaici e di installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici che vengono effettuati "dai condomini e dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, sulle singole unità immobiliari".

In considerazione del fatto che la norma contenuta nell'art. 119 si riferisce espressamente ai "condomini" e non alle "parti comuni" degli edifici, affinché possa spettare il superbonus è necessario sia costituito un **condominio** secondo la disciplina recata dagli [artt. 1117-1139](#) c.c.

Dal punto di vista giuridico, quindi, perché sussista un condominio e si realizzi la particolare forma di comunione prevista dagli artt. 1117-1139 c.c. è necessario che un edificio sia suddiviso in una pluralità di unità immobiliari la cui proprietà non è riconducibile ad un medesimo soggetto, bensì a due o **più soggetti** diversi.

Gli immobili interamente posseduti da un unico proprietario, seppur composti da due o più unità immobiliari **distintamente accatastate**, invece, non rappresentano giuridicamente un condominio (si veda ["Superbonus del 110% solo ai condomini per gli interventi sulle parti comuni"](#) del 3 luglio 2020). Quanto detto vale, conseguentemente, anche nei casi di due o più soggetti persone fisiche che siano proprietarie, per quote indi-

vise, dell'intero edificio.

L'Agenzia delle Entrate, nella circ. 24/2020 ma ancor più chiaramente nella risposta ad interpello n. 329/2020, ritiene che in questi casi **non sia possibile** fruire del superbonus del 110%:

- né con riguardo alle spese sostenute per gli interventi sulle parti comuni;
- né con riferimento alle spese sostenute per gli interventi sulle singole unità immobiliari, in quanto non inserite in un condominio.

La precisazione fornita dall'Amministrazione finanziaria si condivide pienamente con riguardo agli interventi effettuati sulle **parti comuni** (resta ben inteso che per questi interventi, in presenza dei relativi presupposti, è possibile ovviamente accedere alle versioni "ordinarie" delle detrazioni IRPEF/IRES).

Non può essere totalmente condivisa, invece, la posizione assunta dall'Agenzia con riguardo agli interventi eseguiti sulle **singole unità** immobiliari.

Dal combinato disposto della lett. a) comma 1 e della lett. b) del comma 9 dello stesso art. 119, infatti, l'utilizzo delle locuzioni "edificio" con riguardo agli interventi di isolamento termico e "unità immobiliari" con riguardo alle persone fisiche, non esclude tout court la possibilità di fruire del superbonus per le singole unità immobiliari che non si trovano nei condomini.

Si pensi al caso di un piccolo edificio composto da tre unità immobiliari posseduto interamente da un soggetto persona fisica. Non è possibile escludere a priori che l'intervento di isolamento termico effettuato su una unità immobiliare non permetta di migliorare di due classi energetiche l'intero edificio come richiesto dal comma 3.

Nel caso poi vengano effettuati interventi **"oggettivamente"** trainanti sulle parti comuni e congiuntamente vengano eseguiti interventi trainati sulle singole unità (che per gli interventi di riqualificazione energetica devono essere al massimo due) il superbonus dovrebbe spettare seppur l'edificio non sia giuridicamente un condominio.

/ Savino GALLO

In pratica, quasi tutte le richieste avanzate dalla categoria sono state accolte, a partire dalla **moratoria sulle sanzioni** per i contribuenti che non hanno versato le imposte al 20 luglio ma che lo faranno entro il 31 ottobre. Gli esponenti del Governo si sono impegnati a portare avanti un emendamento al decreto "Agosto" su questo tema. Per questioni di coperture finanziarie, però, la moratoria non sarà a vantaggio di tutti i contribuenti che non hanno pagato, ma solo di quelli che hanno registrato un **calo di fatturato del 33%** nel primo semestre 2020, rispetto allo stesso periodo dell'an-

Alla fine, a maggioranza, è passata la decisione di revocare. Scelta che peraltro arriva nell'ultimo giorno utile per le comunicazioni di rito alle autorità competenti (che, in caso di revoca, devono essere necessariamente inviate almeno 5 giorni prima dell'inizio dello sciopero). Ancora nessuna decisione definitiva, invece, è stata presa sulle **manifestazioni di piazza**, in programma a Roma e in tutti gli altri capoluoghi di Regione il prossimo 15 settembre. Con ogni probabilità, la decisione arriverà domani, ma è possibile che almeno la manifestazione nella Capitale venga comunque confermata.

Entro il 16 settembre il versamento dei contributi INPS sospesi

Tra le possibilità anche quella di versare solo il 50% in unica soluzione o in forma rateale; il restante 50% dovrà essere versato a partire dal 2021

/ Daniele SILVESTRO

Sono state fornite dall'INPS, con il messaggio n. [3274/2020](#), le prime indicazioni per il versamento del 50% dei **contributi sospesi** a causa dell'emergenza sanitaria, dai DL [9/2020](#), [18/2020](#) (decreto "Cura Italia") e [23/2020](#) (decreto "liquidità").

Si ricorda che gli [artt. 126](#) e [127](#) del DL 34/2020 (DL "Rilancio"), intervenendo in materia di versamenti contributivi, hanno introdotto una proroga dei termini di ripresa della riscossione degli importi sospesi. In particolare, i contributi sospesi ai sensi degli [artt. 5](#) del DL 9/2020, [61](#) e [62](#) del DL 18/2020 e [18](#) del DL 23/2020, possono essere versati, senza l'aggravio di sanzioni o interessi, in un'unica soluzione entro il **16 settembre 2020**, ovvero in 4 rate mensili di pari importo (con versamento della prima rata entro il 16 settembre 2020).

L'[art. 97](#) del DL 104/2020 (DL "Agosto") ha successivamente previsto un'ulteriore possibilità di proroga dei versamenti sospesi. Infatti, in alternativa a quanto stabilito dagli [artt. 126](#) e [127](#) del DL 34/2020, il versamento può essere effettuato, senza applicazione di sanzioni e interessi, nella seguente modalità: per il 50% di quanto sospeso, in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020, o mediante rateizzazione, fino ad un massimo di 4 rate mensili di pari importo (con prima rata da versare entro il 16 settembre 2020); per il restante 50% dell'importo dovuto, mediante rateizzazione, fino ad un massimo di 24 rate mensili di pari importo, con il versamento della prima rata entro il 16 gennaio 2021.

Resta confermato che non si fa luogo al rimborso di quanto già versato.

Pertanto, come indicato anche dall'Istituto previdenziale con il messaggio in commento, il contribuente avrà la possibilità di **scegliere** di versare i contributi sospesi secondo le modalità stabilite dagli [artt. 126](#) e [127](#) del DL 34/2020 (intero importo entro il 16 settembre 2020, o in 4 rate mensili), oppure se beneficiare dell'ulteriore proroga stabilita dall'[art. 97](#) del DL 104/2020 (50% in unica soluzione entro il 16 settembre o in 4 rate mensili e restante 50% in 24 rate a partire dal 2021).

Tornando al messaggio in commento, l'INPS fornisce, in particolare, le indicazioni cui i contribuenti devono attenersi per adempiere al versamento dell'importo pari al **50% delle somme** oggetto di sospensione, qualora intendano effettuare il pagamento in modalità rateale, la prima delle quali da versare entro il 16 settembre 2020. Le ulteriori rate dovranno essere pagate entro il giorno 16 di ciascun mese successivo. Con mes-

saggio di prossima pubblicazione saranno fornite le istruzioni per il pagamento del restante 50%, il cui versamento della prima rata è da effettuarsi entro il 16 gennaio 2021.

Innanzitutto, con riguardo alle aziende con dipendenti, artigiani e commercianti, nonché committenti tenuti al versamento dei contributi alla Gestione separata, l'INPS ricorda che tali soggetti sono tenuti alla trasmissione della **comunicazione** della volontà di avvalersi della rateizzazione. La trasmissione deve essere effettuata esclusivamente in via telematica, dal titolare o dal legale rappresentante o dagli intermediari abilitati, attraverso un apposito servizio, disponibile nel sito internet dell'Istituto, contenente il *format* da inoltrare.

In merito ai versamenti, l'Istituto **rimanda** a quanto già stabilito con il messaggio n. [2871/2020](#) (si veda "[Le aziende con dipendenti devono versare i contributi sospesi con F24](#)" del 21 luglio 2020).

Nello specifico, le aziende con dipendenti e i committenti tenuti al versamento dei contributi alla Gestione separata, che intendano avvalersi della rateazione di cui all'[art. 97](#) del DL 104/2020, per il versamento delle prime 4 rate di pari importo (costituente il 50% delle somme dovute) devono utilizzare i codici F24 e le modalità riportate nel messaggio n. [2871/2020](#). Inoltre, come sottolineato dall'Istituto, nella comunicazione è necessario indicare gli importi **totali** oggetto di sospensione.

Gli artigiani e commercianti, per il versamento delle rate, possono utilizzare apposita **codeline** visualizzabile nel Cassetto previdenziale per Artigiani e Commercianti alla sezione Posizione assicurativa - Dilazioni: "Mod. F24 Covid19", dove è possibile scaricare anche il relativo modello "F24" precompilato.

Per le aziende agricole assuntrici di manodopera, l'INPS rimanda al § 2.5 del messaggio n. [2871/2020](#), precisando che, se intendono avvalersi della nuova modalità di versamento rateale, tali soggetti potranno versare il 50% della contribuzione sospesa (in un'unica soluzione o tramite versamento rateale) utilizzando la medesima *codeline*. Il versamento della prima rata entro il 16 settembre indicherà la **volontà del contribuente**, avente diritto alla sospensione, di avvalersi del pagamento rateale.

Infine, l'INPS ricorda che resta ferma la scadenza del 16 settembre 2020 per la ripresa dei versamenti relativi ai piani di rateizzazione dei debiti contributivi in **fase amministrativa** già concessi dall'Istituto.

Il fabbricato da demolire non può essere rivalutato perché non è un terreno

Lo conferma l'Agenzia delle Entrate consolidando il nuovo orientamento in merito all'impossibilità di riqualificare un fabbricato in un terreno

/ Salvatore SANNA

Con la risposta interpello n. [331](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate torna sul tema del trattamento fiscale delle cessioni dei **fabbricati da demolire** da parte di persone fisiche che non svolgono attività d'impresa, ribadendo che l'eventuale plusvalenza non rientra tra quelle che derivano dalla cessione di terreni edificabili ex [art. 67](#), comma 1, lett. b) del TUIR.

Il caso di specie riguarda quattro sorelle comproprietarie di un compendio immobiliare (pervenuto per successione) che intendono vendere ad un soggetto che provvederà alla demolizione del fabbricato ed alla **costruzione di un nuovo immobile**. Si chiede se tale vendita possa essere riqualificata in una cessione di un'area edificabile e, nel caso, se sia possibile optare per il regime di rideterminazione del costo fiscale dei terreni ex [art. 7](#) della L. 448/2001 (recentemente prorogato dall'[art. 137](#) del DL 34/2020).

Il documento di prassi in commento conferma "il cambio di rotta" dell'Amministrazione finanziaria su questa fattispecie che è stato sancito dalla precedente circolare n. [23](#) del 29 luglio 2020 e, assorbendo la questione, di fatto **esclude** la possibilità di beneficiare della rivalutazione.

Prima dell'emanazione dell'attuale interpretazione, gli Uffici avevano spesso riqualificato le cessioni di fabbricati destinati alla demolizione (non imponibili se trascorsi 5 anni dall'acquisto) in trasferimenti a titolo oneroso di aree edificabili (**sempre imponibili** a prescindere dal periodo di possesso).

Tale impostazione discende dall'applicazione del principio contenuto nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. [395/2008](#), che ora può definitivamente considerarsi superato.

Ai fini della distinzione tra cessioni di fabbricati e cessioni di terreni, infatti, si è espressa più volte la Cassazione, che ha **censurato** le pretese del Fisco ed ha accolto le ragioni dei contribuenti (*cf.* Cass. nn. [15629/2014](#), [15631/2014](#) e 4150/2014), affermando che ai fini della qualificazione della plusvalenza non rileva il fatto che un fabbricato sia destinato alla demolizione.

In particolare, la sentenza della Cassazione n. [5088](#) del 21 febbraio 2019 ha enunciato, tra l'altro, il principio di diritto per il quale "nella cessione di edificio, la pattuizione delle parti di demolire e ricostruire, anche con

ampliamento di volumetria, **non può essere riqualificata** come cessione di terreno edificabile".

Questa sentenza afferma che la ratio dell'art. 67 del TUIR è quella di colpire le manifestazioni di ricchezza che esulano dal reddito derivante dalla propria attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o d'impresa.

In altri termini, il fine del legislatore è quello di rendere imponibile la **plusvalenza** connessa all'aumento di valore di un terreno dichiarato edificabile, mentre restano esclusi da imposizione la cessione del fabbricato e l'aumento di carico edilizio (aumento di volumetria) che se ne vorrà eventualmente ricavare.

Con il fabbricato si consuma la capacità edificatoria

Secondo i giudici, non risulta quindi possibile porre a carico del venditore dell'edificio sorto sul terreno già edificabile una plusvalenza anche solo commisurata all'**ulteriore capacità edificatoria** non ancora sviluppata, perché si tratterebbe di porre su un soggetto diverso (il venditore) una tassazione che il legislatore ha fissato già in capo al compratore. La norma, infatti, non ha come oggetto la capacità edificatoria residua, ma solo la necessità di tassare la plusvalenza della cessione di un terreno a seguito della primigenia edificabilità prevista in sede di pianificazione urbanistica.

Pertanto, qualora su di un terreno insista un **qualsivoglia fabbricato**, la stessa area deve essere considerata già edificata e non può essere ricondotta alla previsione di area "suscettibile di utilizzazione edificatoria" ex art. 67 del TUIR, in quanto la potenzialità edificatoria dell'area si è già concretizzata.

Con la circolare n. 23/2020 e la risposta n. 331/2020, quindi, l'amministrazione finanziaria **si adegua** all'interpretazione della norma indicata dalla costante della giurisprudenza di legittimità.

Si accetta dunque in toto il pensiero della giurisprudenza e si chiarisce definitivamente che, se oggetto della **cessione è un fabbricato**, detto trasferimento non potrà mai essere riqualificato quale cessione di un'area edificabile, nemmeno quando l'edificio stesso risulta destinato alla demolizione e ricostruzione oppure quando lo stesso non assorbe la capacità edificatoria del lotto su cui insiste.

Indetraibile l'IVA sui voucher per il welfare aziendale

Detrazione ammissibile per i soli beni e servizi di welfare "collegati" alle esigenze dell'impresa

/ Corinna COSENTINO e Simonetta LA GRUTTA

Con la risposta a interpello n. [338](#) pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate torna a pronunciarsi sul trattamento IVA dei servizi di **welfare aziendale** erogati tramite voucher e conferma il proprio orientamento in merito alla indetraibilità dell'IVA assolta sull'acquisto di detti servizi, interpretando in modo restrittivo le indicazioni, di segno opposto, fornite dalla Corte di Cassazione.

Nel caso oggetto dell'interpello, la società Alfa fornisce servizi di welfare ai propri dipendenti tramite una piattaforma informatica gestita dalla società Beta. Nello specifico, i dipendenti possono selezionare sulla **piattaforma** servizi di welfare con finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o di culto, sia per esigenze proprie che dei propri familiari. Una volta operata la scelta, la piattaforma genera il "welfare voucher" che il beneficiario potrà esibire presso il "Merchant" per ottenere la prestazione. Successivamente, la società Beta provvederà a effettuare il pagamento del servizio al Merchant in veste di mandatario senza rappresentanza, dietro corresponsione di una *fee* da parte di Alfa.

L'Agenzia, in linea con la prassi precedente, conferma, in primo luogo, che i welfare voucher di cui all'[art. 51](#) comma 3-*bis* del TUIR, incorporando l'obbligo di essere accettati come corrispettivo, e il corrispondente diritto di ricevere i beni e servizi indicati negli stessi presso il Merchant, sono in linea generale qualificabili come **buoni-corrispettivo** ex [art. 6-bis](#) del DPR 633/72, salvo che incorporino operazioni escluse dalla disciplina dei voucher (es. titoli di trasporto, titoli di accesso, buoni sconto ecc.). La relativa qualificazione come "monouso" o "multiuso", tuttavia, dovrà essere valutata in funzione delle specifiche caratteristiche di ognuno, al fine di determinare le corrette modalità di fatturazione.

In secondo luogo, l'Agenzia chiarisce che la **provvista finanziaria** messa a disposizione da Alfa a Beta per l'acquisto dei servizi di welfare è esclusa da IVA ex [art. 2](#) comma 3 lett. a) del DPR 633/72, purché sia prodotta idonea documentazione attestante che le somme sono destinate all'assolvimento del mandato e non al pagamento anticipato delle provvigioni.

Tuttavia, i chiarimenti più rilevanti contenuti nel documento di prassi attengono ai profili della detrazione IVA.

Per quanto concerne il mandatario, viene escluso che questi possa calcolare il **pro rata** di detrazione IVA ex [art. 19-bis](#) del DPR 633/72 tenendo conto delle sole

provvigioni percepite, dovendo includere nel calcolo anche le operazioni effettuate nei confronti di Alfa in esecuzione del mandato di acquisto. Queste ultime, infatti, in base a quanto stabilito dall'art. 28 della direttiva IVA (recepito con l'[art. 3](#) comma 3 del DPR 633/72), che regola il mandato senza rappresentanza, costituiscono **autonome operazioni** rilevanti ai fini dell'imposta (*cf.* Corte di Giustizia Ue, causa [C-274/15](#)).

L'ultimo aspetto esaminato attiene, invece, alla detraibilità dell'IVA assolta da Alfa per l'acquisto dei servizi di welfare.

L'Agenzia, in linea con quanto affermato nell'interpello n. [904-603/2017](#) della DRE Lombardia, e sulla base dei principi espressi dalla giurisprudenza comunitaria, ha escluso il diritto alla detrazione dell'imposta per i servizi acquistati al fine di essere erogati **gratuitamente** ai dipendenti.

In tale ipotesi, infatti, non sarebbe riscontrabile un **nesso diretto e immediato** tra le operazioni di acquisto "a monte" e le operazioni effettuate "a valle" che conferiscono il diritto alla detrazione, poiché i servizi di welfare sono utilizzati a fini di operazioni escluse da IVA ex [art. 3](#) comma 3 del DPR 633/72.

Nel caso specifico, non vi sarebbe neppure la possibilità di ricondurre gli acquisti alle **spese generali** del soggetto passivo poiché, nell'accezione elaborata dalla Corte Ue, queste dovrebbero comunque presentare un nesso diretto e immediato (assente, secondo le Entrate, nel caso di specie) con il complesso delle attività economiche esercitate dal mandante.

L'Agenzia non trascurava di considerare l'ordinanza della Corte di Cassazione n. [22332/2018](#). In tale occasione, la Corte ha affermato che i costi sostenuti dal datore di lavoro per i servizi offerti ai propri dipendenti possono essere considerati come aventi un nesso con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo, risolvendosi nell'acquisizione di **"prestazioni accessorie"** rispetto alle esigenze dell'impresa", che assumono rilevanza quali spese generali.

Tuttavia, con un'interpretazione che può destare qualche perplessità, le Entrate ritengono che la portata di tali affermazioni vada ridimensionata e ricondotta alla specifica fattispecie trattata dalla Corte Ue nella causa [C-124/12](#) (richiamata nell'ordinanza), la quale ammette la detrazione per i soli servizi che presentano un **"collegamento"** con l'attività del datore di lavoro (es. trasporto dei dipendenti dall'abitazione al luogo di lavoro, acquisto di abiti speciali, abiti da lavoro, divise e abiti di rappresentanza, acquisto di DPI).

La stabile organizzazione in Italia conserva il proprio plafond

Le Entrate specificano che il diritto ad acquistare senza IVA può essere mantenuto anche a seguito del trasferimento della residenza all'estero

/ Emanuele GRECO

La società italiana che trasferisce la propria residenza all'estero trasferisce lo status di esportatore abituale ed il proprio plafond alla **stabile** organizzazione che permane nel territorio dello Stato italiano. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate, nella risposta n. [366](#) di ieri, 10 settembre 2020.

Il principio affermato dall'Amministrazione finanziaria si fonda sul presupposto che il plafond è sempre trasferibile, a determinate condizioni, nel caso di una **riorganizzazione** aziendale.

In questa direzione si sono già pronunciati, nel corso degli anni, diversi documenti di prassi, oltre che lo stesso modello di variazione dati IVA (Modello AA7/10).

Ad esempio, è stata riconosciuta la trasferibilità del plafond nel caso del **conferimento d'azienda** (R.M. n. 360030/77; R.M. n. 505229/87; R.M. n. [590157/89](#), R.M. n. [16/96](#); ris. Agenzia delle Entrate n. [165/2008](#)), oltre che nel modello di variazione dati (Modello AA7/10).

Solamente per quanto concerne le operazioni di **scissione** la possibilità di riallocare il plafond è, tuttavia, espressamente prevista a livello normativo. L'[art. 16](#) comma 11 lett. d) della L. 537/93 dispone, infatti che, se in esecuzione dell'operazione sono trasferiti aziende ovvero uno o più complessi aziendali, la facoltà di acquisire beni e servizi senza pagamento dell'imposta, ai sensi dell'[art. 8](#) comma 1 lett. c) del DPR 633/72, può essere esercitata dalla società beneficiaria, previa comunicazione al competente ufficio mediante Modello AA7/10.

Nel caso di affitto d'azienda, l'[art. 8](#) comma 4 del DPR 633/72, invece, prevede che affinché possa avere effetto il trasferimento del beneficio di poter acquistare beni e servizi senza applicazione dell'IVA è necessario che il **trasferimento del plafond** sia espressamente previsto nel contratto di affitto e che ne sia data comunicazione agli Uffici delle Entrate con lettera raccomandata.

Sebbene le predette disposizioni abbiano assunto, negli anni, portata generale anche con riguardo ad altre forme di trasformazioni sostanziali soggettive, è quanto mai utile che l'Amministrazione finanziaria, con la risposta n. 366/2020, fornisca conferma della trasferibilità del plafond in tutti i casi di **riorganizzazioni aziendali**.

Pertanto, l'impostazione dell'Agenzia delle Entrate trova fondamento anche nella normativa comunitaria e,

segnatamente, nell'[art. 19](#), par. 1, della direttiva 2006/112/Ce.

Questa disposizione, nel riconoscere agli Stati membri dell'Unione europea la possibilità di considerare irrilevanti, agli effetti dell'IVA, le cessioni e i conferimenti di complessi aziendali, prevede la **successione** della società cessionaria o conferitaria alla società cedente o conferente negli obblighi e nei diritti relativi all'IVA inerenti al complesso aziendale oggetto del trasferimento.

Il corollario del principio affermato dall'[art. 19](#), par. 1, della direttiva 2006/112/Ce è, dunque, la possibilità per il soggetto avente causa (vale a dire colui che è destinatario del compendio aziendale) di subentrare anche nello status di esportatore abituale e nel relativo plafond maturato dal soggetto avente causa.

Nella fattispecie esaminata nella risposta a interpello, una società italiana trasferiva la propria residenza fiscale in un altro Stato, in base alla disciplina di cui all'[art. 166](#) del TUIR. Di conseguenza, in Italia, senza soluzione di continuità rispetto allo spostamento della sede fiscale all'estero, emergeva una **stabile organizzazione**.

Ai fini IVA, già in precedenza è stato chiarito (risposta a interpello n. [73/2018](#)) che, qualora la stabile organizzazione prosegua nell'esercizio di impresa in continuità sul territorio dello Stato di una società italiana che ha trasferito all'estero la propria residenza, la S.O. **conserva** il numero di **partita IVA** della società trasferita.

Pertanto, ai sensi dell'[art. 7](#) comma 1 lett. d) del DPR 633/72, la stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente assume la veste di **soggetto passivo** stabilito nel territorio dello Stato del soggetto domiciliato o residente all'estero limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute.

Nel caso di trasferimento all'estero della residenza fiscale di un soggetto con mantenimento della branch in Italia, la permanenza del numero di partita IVA è, dunque, dovuta al **subentro** in continuità nel requisito soggettivo di cui all'[art. 4](#) del DPR 633/72 da parte della stabile organizzazione.

L'ulteriore corollario, esaminato dall'Agenzia delle Entrate nella risposta di ieri, è che la branch italiana, oltre al mantenimento della partita IVA, possa anche subentrare nello status di esportatore abituale e nell'acquisizione del **plafond** maturato dall'avente causa.

Aumento “iperdiluitivo” a rischio abuso

Il Tribunale di Venezia ritiene che i soci di minoranza sarebbero “costretti” a sottoscrivere

/ Maurizio MEOLI

Il tema degli aumenti di capitale “iperdiluitivi” – ovvero ad un prezzo fortemente scontato rispetto a quello delle azioni già emesse, nel contesto delle società che abbiano optato per l'emissione delle azioni senza indicazioni del valore nominale – è fortemente discusso, in ragione delle possibili conseguenze sui soci di minoranza, e nonostante il riconoscimento della loro ammissibilità (cfr. la massima n. 36/2004 del Consiglio Notarile di Milano e la delibera Consob n. 19704/2016).

D'altro canto, sono i numeri a legittimare i dubbi che aleggiavano intorno a simili operazioni. Si pensi al seguente esempio riferito a **valori contabili**: una società con capitale sociale pari a 1 milione di euro che abbia emesso 1 milione di azioni prive di valore nominale espresso decide di aumentare il capitale di un altro milione di euro. Invece di emettere un altro milione di azioni (da 1 euro), decide di emetterne 4 milioni (a 0,25 centesimi ad azione). Le conseguenze di tale scelta sono tutt'altro che banali per il socio di minoranza con 200.000 azioni che non dovesse essere nelle condizioni di sottoscrivere l'aumento. Nel primo caso, infatti, in esito all'aumento, il socio avrebbe avuto 200.000 azioni del valore di 1 euro e una partecipazione ridotta dal 20% al 10%; nel secondo, invece, viene ad avere sempre 200.000 azioni, ma del valore nominale di 0,4 centesimi ciascuna (quindi, 80.000 euro) ed una partecipazione ridotta al 4%.

Una situazione simile è giunta all'esame del Tribunale di Venezia, chiamato in causa, in sede cautelare, dai soci di minoranza coinvolti nell'operazione per valutarne, tra l'altro, la sua praticabilità rispetto al divieto di **abuso di maggioranza**.

Rispetto ad esso, il provvedimento adottato il 31 ottobre 2018, ma solo recentemente edito, premette come la regola della maggioranza in ambito assembleare sia limitata dal rispetto dei principi di correttezza e buona fede, con un elemento di discriminazione rilevante rappresentato dall'**interesse sociale**. Nel senso che tra legittima soggezione della minoranza al principio maggioritario ed abuso di detto principio, tale da rendere arbitrario e ingiustificato il voto apparentemente vincolante, rileva la ricorrenza dell'interesse sociale: ove nel voto espresso dalla maggioranza non si possa individuare alcun interesse sociale, il pregiudizio sopportato dalla minoranza potrà considerarsi arbitrario ed ingiustificato, diversamente dal caso in cui il sacrificio della minoranza sia giustificato dal superiore interesse sociale.

Con particolare riguardo al caso di aumento di capitale, quindi, si evidenzia come l'accertamento del concreto divergere dagli interessi sociali della delibera adottata in modo arbitrariamente lesivo dell'interesse

sociale del socio minoritario sia normalmente ricavabile da elementi di **carattere presuntivo**, tra cui anche il fatto che la deliberazione sia adottata in modo da escludere che la minoranza possa partecipare all'aumento. L'incapienza del socio minoritario, comunque, non è di per sé sola elemento presuntivo sufficiente a far ritenere viziata la deliberazione di aumento di capitale. Di conseguenza, ove uno dei soci di minoranza sia in stato di insolvenza, non può per ciò solo affermarsi che la delibera di aumento di capitale sia abusiva, ove non si dia riscontro della carenza del concreto interesse sociale; altrimenti, per tal via, si impedirebbe qualsiasi operazione di aumento di capitale in società con soci sottoposti a procedure concorsuali.

Peraltro, in caso di delibera di aumento del capitale sociale sotto la parità contabile, con notevolissimo sconto, anche rispetto ad **analoghe operazioni** già poste in essere, l'abuso della regola della maggioranza deve essere esaminato non solo sotto il profilo generale della concreta utilità ed interesse per la società della delibera stessa, ma anche sotto quello del concreto interesse per la società della delibera di aumento secondo tali peculiari modalità deliberative, e cioè con emissione di azioni sotto la parità contabile.

In effetti, osserva allora il giudice veneziano, l'emissione di nuove azioni con valore notevolmente ribassato rispetto alla parità contabile riferita alle azioni già in circolazione, comporta una iperdiluizione del valore e della percentuale di rilevanza anche delle azioni già emesse ove il socio ritenga di non procedere ad esercitare il suo diritto di opzione; iperdiluizione che, invece, non si verificherebbe nel caso di emissione di nuove azioni con valore **pari a quello contabile** ovvero pur inferiore ma non notevolmente ribassato.

A fronte di un effetto così penalizzante per i soci di minoranza non è possibile addurre quale unico elemento di giustificazione il fatto che il prezzo di emissione sarebbe teso ad **incentivare la sottoscrizione**.

Si tratta di un comportamento che, di per sé, non appare improntato a buona fede e correttezza anche in ragione del fatto che l'effetto iperdiluitivo metterebbe i soci di minoranza nella situazione di dovere necessariamente partecipare alla sottoscrizione, pena la perdita quasi integrale dei loro diritti, pur a fronte di un possibile disinteresse ad aumentare l'impegno nella compagine sociale.

Ed anche la possibilità di **monetizzare** il diritto di opzione, compensando la rilevante perdita patrimoniale, perde di rilievo in caso di società, come quella del caso di specie, non “aperta” all'ingresso di terzi e che anche in relazione al diritto di opzione tende a mantenere inalterata l'originaria compagine sociale.

Ammessa la lettera d'intento per l'acquisto di gasolio commerciale

Devono sussistere i requisiti soggettivi stabiliti per l'agevolazione in materia di accisa

/ Mirco GAZZERA

L'utilizzo della [dichiarazione d'intento](#) per l'acquisto del c.d. "gasolio commerciale" è consentito solo alle imprese in possesso dei **requisiti soggettivi** previsti dall'[art. 24-ter](#) del DLgs. 504/95, oltre che di quelli oggettivi. Si tratta del chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. [337](#) pubblicata ieri, 10 settembre 2020.

Il caso esaminato riguarda una società che svolge, come attività principale, quella di assistenza e trasporto di mezzi e persone all'interno delle aree aeroportuali. Poiché effettua operazioni assimilate alle esportazioni, il predetto soggetto passivo ha assunto la qualifica di **esportatore abituale** e intende avvalersi della lettera d'intento anche per acquistare carburanti per autotrazione dei propri automezzi.

Tuttavia, l'[art. 1](#) comma 941-ter della L. 205/2017 consente l'utilizzo della dichiarazione d'intento per l'acquisto di carburanti solo alle imprese di **trasporto di merci o persone** di cui all'[art. 24-ter](#) del DLgs. 504/95. Alla luce dell'attività esercitata, pertanto, la società interpellante ha chiesto se rientra nel perimetro della citata deroga.

L'Agenzia delle Entrate ha premesso che, con l'[art. 1](#) commi 937-943 della L. 205/2017, è stato introdotto un sistema peculiare di pagamento dell'IVA per i **carburanti** (benzina e gasolio) destinati all'**autotrazione** in forza del quale, salvo eccezioni, l'immissione in consumo dal deposito fiscale o l'estrazione dal deposito di un destinatario registrato comporta il versamento diretto dell'IVA mediante **modello F24**, senza possibilità di compensazione (si veda "[Estrazione dei carburanti dal deposito assolvendo l'IVA con F24](#)" del 25 gennaio 2018).

Con il decreto del MEF del [13 febbraio 2018](#) è stata data attuazione alla predetta disciplina, mentre nella circ. Agenzia delle Entrate n. [18/2019](#) sono stati forniti i primi chiarimenti in ordine all'applicazione della stessa (si veda "[IVA sull'immissione in consumo del carburante con versamento cumulativo](#)" dell'8 agosto 2019). Successivamente, l'[art. 6](#) del DL 124/2019 (conv. L. [157/2019](#)) ha modificato la disciplina in esame preve-

dendo, fra l'altro, il **divieto** di utilizzare la dichiarazione d'intento per le cessioni e le importazioni definitive dei predetti carburanti ([art. 1](#) comma 941-bis della L. 205/2017). Tale utilizzo è consentito solo alle imprese di trasporto di merci o di persone di cui all'[art. 24-ter](#) del DLgs. 504/95 che acquistano gasolio, ai fini dello svolgimento della loro attività, presso un deposito commerciale, da soggetti che non rivestano la qualifica di depositario autorizzato, di destinatario registrato o da soggetti diversi da quelli per conto dei quali gestori di un deposito fiscale o destinatari registrati abbiano immesso in consumo o estratto il medesimo gasolio ([art. 1](#) comma 941-ter della L. 205/2017).

Pertanto, la **deroga** al divieto riguarda imprese di trasporto che effettuano, generalmente, anche **servizi internazionali non imponibili IVA** e, quindi, si potrebbero trovare in una situazione strutturale di credito IVA (si veda "[Escluso l'uso della dichiarazione d'intento per le cessioni di carburante](#)" del 25 ottobre 2019).

Requisiti diversi per trasporto di merci e di persone

Sulla base del parere fornito dall'Agenzia delle Dogane e dei monopoli, le Entrate hanno osservato che l'ambito di applicazione dell'[art. 24-ter](#) del DLgs. 504/95 "include solamente le imprese che, ai fini della fruizione dell'agevolazione in materia di accisa, integrano, sotto il **profilo soggettivo**, i requisiti di cui alle lett. a) e b) del comma 2" della predetta disposizione. Nel caso di trasporto di merci si tratta, a titolo esemplificativo, di persone fisiche o giuridiche iscritte nell'Albo nazionale degli autotrasportatori di cose per conto terzi.

Per questo motivo, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il riferimento operato dall'[art. 1](#) comma 941-ter della L. 205/2017 alle imprese di cui all'[art. 24-ter](#) del DLgs. 504/95 deve essere inteso nel senso che l'utilizzo della dichiarazione d'intento, da parte dell'operatore economico, è consentito solo al ricorrere dei presupposti soggettivi sopra citati, ferma restando la sussistenza degli **ulteriori requisiti** richiesti dalla disciplina in esame.

Per l'emigrato all'estero, agevolazioni prima casa senza residenza

Se in atto il soggetto si era impegnato al trasferimento entro 18 mesi, deve rettificare tale dichiarazione

/ Anita MAURO

Il cittadino italiano residente all'estero che abbia dichiarato, nell'atto di acquisto della "prima casa", l'impegno a trasferire la residenza entro 18 mesi, può, entro tale termine, rettificare la dichiarazione, attestando la propria condizione di "emigrato all'estero", che gli consente di applicare l'agevolazione prima casa alla più **tenue condizione** che l'immobile acquistato costituisca la sua prima casa sul territorio italiano.

Lo precisa l'Agenzia delle Entrate nella risposta n. [333](#), pubblicata ieri.

Si ricorda in proposito che gli acquisti effettuati da cittadini italiani emigrati all'estero hanno una regolamentazione speciale "in considerazione del particolare valore sociale riconosciuto al lavoro prestato all'estero ed all'emigrazione".

In particolare, a norma della Nota II-*bis* all'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86, nel caso in cui il beneficio "prima casa" sia richiesto dal cittadino italiano emigrato all'estero, non è necessaria la sussistenza della condizione relativa al trasferimento della residenza nel Comune in cui si trova l'immobile, entro 18 mesi dall'atto, purché l'immobile acquistato si trovi **sul territorio nazionale**.

Peraltro, come precisato dall'Agenzia delle Entrate nelle circ. nn. [38/2005](#) e [18/2013](#) (e ora ribadito dalla risposta n. [333/2020](#)), la condizione di emigrato all'estero può essere **certificata** dall'interessato, alternativamente:

- con certificato di iscrizione all'AIRE;
- mediante autocertificazione resa, nell'atto di acquisto, ai sensi dell'[art. 46](#) del DPR 445/2000.

Nel caso di specie, tuttavia, il soggetto acquirente, pur essendosi trasferito all'estero per motivi di lavoro, non

aveva dichiarato la propria condizione di emigrato e, nell'atto di acquisto, aveva assunto l'**impegno al trasferimento** della residenza entro 18 mesi (ritenendo che i propri impegni all'estero fossero temporanei).

Successivamente, accorgendosi che non sarebbe riuscito a ritrasferirsi in Italia, aveva però scoperto che, nel suo caso, non sarebbe stato necessario il trasferimento della residenza, ma l'agevolazione prima casa sarebbe spettata alla più tenue condizione che l'immobile agevolato costituisse la sua "prima casa" sul territorio nazionale.

Alla luce di tale situazione, l'Agenzia delle Entrate rileva, da un lato, che, a norma dell'[art. 24](#) del DL 23/2020 il termine di 18 mesi per il trasferimento della residenza nel Comune risulta **sospeso** (con tutti i termini previsti dalla Nota II-*bis* all'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86, in tema di prima casa) dal 23 febbraio 2020 fino al 31 dicembre 2020 e ricomincerà a decorrere (da dove era rimasto sospeso) nuovamente il **1° gennaio 2021** (si veda "[Per la prima casa termini sospesi dal 23 febbraio al 31 dicembre 2020](#)" del 14 aprile 2020).

Dall'altro, l'Agenzia ricorda che il contribuente può **mantenere le agevolazioni** fruitive, dichiarando, prima dello scadere del termine per il trasferimento della residenza, in un atto integrativo del precedente (stipulato nella medesima forma) che al momento della stipula del contratto era cittadino italiano emigrato all'estero, iscritto all'AIRE, con ciò rettificando la dichiarazione resa nell'atto di acquisto in tema di residenza.

La scrittura integrativa deve essere presentata per la registrazione presso l'Ufficio in cui è stato registrato l'atto di acquisto.

Aliquota IVA ordinaria per stazioni di ricarica e dentifrici

L'Agenzia delle Entrate ha fornito il chiarimento con le risposte a interpello nn. 334 e 335

/ REDAZIONE

Con le risposte a interpello nn. [334](#) e [335](#), pubblicate ieri, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti circa le **aliquote IVA** rispettivamente applicabili a una **stazione di ricarica** per auto elettrica acquistata da un disabile e alla cessione di **dentifrici** venduti come dispositivi medici.

Con riferimento alla **stazione di ricarica**, nella citata risposta n. [334](#), l'Agenzia ha evidenziato come – ai sensi del n. 31) della tabella A parte II allegata al DPR [633/72](#) – sia prevista l'applicazione dell'aliquota IVA del **4%** per le cessioni di autoveicoli con motori ibridi o elettrici (nel rispetto di determinati limiti di cilindrata o potenza) effettuate nei confronti di specifiche categorie di disabili. La medesima aliquota risulta, inoltre, applicabile alle cessioni di parti, pezzi staccati e accessori **"esclusivamente destinati"** ai sopra citati autoveicoli (cfr. n. 33) della tabella A parte II allegata al DPR [633/72](#)).

Ad avviso dell'Amministrazione finanziaria la formulazione del citato n. 33) della tabella A parte II allegata al DPR [633/72](#) renderebbe manifesta la volontà di agevolare la sola cessione dei pezzi destinati funzionalmente all'**adattamento** dei veicoli in questione e di quelli che, comunque, costituiscono componenti dell'adattamento (circostanza desumibile dall'utilizzo dell'avverbio "esclusivamente").

Di conseguenza, l'Agenzia non ha riconosciuto la possibilità di applicare l'aliquota agevolata del 4% all'ac-

quisto di una stazione di ricarica per auto elettriche, in quanto la stessa non può essere considerata un "pezzo" destinato all'adattamento del veicolo del disabile.

Avendo, invece, riguardo alla **cessione di dentifrici**, l'Agenzia ha avuto modo di osservare come – in base al n. 114) della Tabella A parte III allegata al DPR [633/72](#) – rientrino tra le operazioni soggette all'aliquota IVA del **10%** le cessioni di "medicinali pronti per l'uso umano o veterinario, compresi i prodotti omeopatici; sostanze farmaceutiche ed articoli di medicazione di cui le farmacie debbono obbligatoriamente essere dotate secondo la farmacopea ufficiale", nonché le cessioni aventi a oggetto "i dispositivi medici a base di sostanze, normalmente utilizzate per cure mediche, per la prevenzione delle malattie e per trattamenti medici e veterinari, classificabili nella voce 3004 della nomenclatura combinata" (cfr. [art. 1](#) comma 3 della L. 145/2018).

A seguito di tali premesse, avendo riguardo allo specifico prodotto oggetto d'esame (dentifricio che – in base agli accertamenti effettuati dall'Agenzia delle Dogane e dei monopoli – è stato classificato nella voce doganale 3306), l'Agenzia, nella citata risposta n. [335](#), non ha, pertanto, riconosciuto la possibilità di applicare alle relative cessioni un'aliquota IVA ridotta, in quanto la sua **classificazione doganale** non risulterebbe contemplata in alcuna voce delle parti II, II-bis e III della Tabella A, allegata al DPR [633/72](#).

La sanzione per lavoro notturno non dipende dal numero di lavoratori

Per la Cassazione n. 23611/2020 la pluralità di lavoratori rileva solo per valutare la gravità del fatto e per determinare la pena

/ Mario PAGANO

La sanzione prevista per l'omessa visita medica per l'idoneità al lavoro notturno è unica e indipendente dal numero di lavoratori impiegati e non sottoposti a visita medica, come si evince dal tenore della disposizione di cui all'[art. 14](#) del DLgs. 66/2003. Questo quanto emerge dalla recente sentenza della Cassazione n. [23611/2020](#).

Il DLgs. [66/2003](#) prevede un regime di tutela per i lavoratori ritenuti notturni, la cui definizione si ricava dal comma 2 dell'[articolo 1](#) (si veda "[Lavoro notturno individuato su tre fasce orarie](#)" del 26 agosto 2020). A tal proposito si rammenta che il punto di partenza è la definizione di "**periodo notturno**" quale periodo di almeno sette ore consecutive, comprendenti l'intervallo tra la mezzanotte e le 5 del mattino. Si possono, così, individuare tre possibili periodi notturni, quello decorrente dalle 22 alle 5, quello dalle 23 alle 6 e quello dalla mezzanotte alle 7. In tutti e tre i casi è contenuto l'intervallo tra la mezzanotte e le 5 del mattino.

Chiarito ciò, è possibile passare alla nozione di **lavoratore notturno**. La lettera e) del comma 2 dell'art. 1 individua due possibili ipotesi tra loro alternative e legate al concetto di periodo notturno: nel primo caso è lavoratore notturno colui che, durante il periodo notturno, svolga almeno 3 ore del suo orario di lavoro giornaliero, impiegato in modo normale (si pensi, ad esempio, alla mansione di panettiere, ontologicamente ed abitualmente svolta di notte); la seconda ipotesi si riporta al lavoratore che svolge durante il periodo notturno almeno una parte del suo orario di lavoro, secondo le norme definite dai contratti collettivi (in difetto di disciplina collettiva è considerato lavoratore notturno qualsiasi lavoratore che svolga almeno 3 ore di lavoro notturno per un minimo di 80 giorni lavorativi all'anno).

Sotto l'accennato profilo di tutela possiamo, ora, concentrare l'attenzione su quanto previsto dal comma 1 dell'art. 14 del DLgs. 66/2003, secondo il quale, letteralmente, la valutazione dello stato di salute dei lavoratori notturni deve avvenire a cura e a spese del datore di lavoro, o per il tramite delle competenti strutture sanitarie pubbliche attraverso **controlli** preventivi e periodici, almeno ogni due anni, volti a verificare l'assenza di controindicazioni al lavoro notturno a cui sono adibiti i lavoratori stessi. L'omissione di tale adempimento è sanzionata penalmente, ai sensi del comma 2 dell'art. [18-bis](#), con l'arresto da tre a sei mesi o con

l'ammenda da 1.549 a 4.131 euro. Una violazione, giova ricordarlo, soggetta alla procedura di **estinzione** del reato in via amministrativa, prevista dagli [artt. 15](#) del DLgs. 124/2004 e [20](#) del DLgs. 758/94.

A questo punto c'è da chiedersi se la sanzione in questione sia o meno parametrata al **numero** di lavoratori adibiti al lavoro notturno senza visita medica. La differenza non è di poco conto. Infatti, dalla corretta quantificazione della sanzione – al pagamento della quale il datore di lavoro può accedere una volta sanata l'irregolarità riscontrata, facendo effettuare, se pur tardivamente, la visita medica, ove ancora possibile – dipende il buon esito della procedura di estinzione in via amministrativa del reato penale, previsto, come anticipato, dall'art. 18-*bis*.

Nel caso di specie, sottoposto all'attenzione della Cassazione, il personale ispettivo aveva individuato due lavoratori privi di visita medica, quantificando la sanzione in 1.032 euro, ossia il quarto dell'importo massimo, così come previsto dall'art. [21](#) del richiamato DLgs. 758/94, somma, peraltro, pagata dal datore di lavoro. Tuttavia, il giudice penale, competente a valutare, in ogni caso, l'esito della procedura, non aveva ritenuto estinto il reato, perché la sanzione non teneva conto del **numero** dei lavoratori coinvolti.

In passato il Ministero del Lavoro si era indirettamente espresso, con lettera circolare n. [5407](#) del 18 aprile 2008, in materia di violazioni penali legate alla tutela di soggetti passivi determinati, come nel caso di lavoratori notturni, precisando come le condotte datoriali avrebbero dovuto intendersi come **distinte** e indipendenti l'una dall'altra, ancorché poste in essere in un medesimo contesto temporale. Pertanto, concludeva il Ministero, il calcolo dell'importo sanzionatorio va riferito a ciascun lavoratore interessato.

La Cassazione in commento risulta di avviso diverso e ciò in ragione del tenore letterale delle norme di riferimento, che riguardano più in generale "i lavoratori". La Suprema Corte, sottolinea, infatti, come "la pluralità di lavoratori rileva quale elemento per valutare la **gravità** del fatto, ex [art. 133](#) c.p., e per la commisurazione della **pena**. A conferma di siffatta interpretazione sorregge anche la previsione sanzionatoria laddove alla violazione dell'art. 14, comma 1, consegue la pena prevista dall'art. 18-*bis*, comma 2, non ancorata al numero di lavoratori".

Vaccinazioni utili anche per gli adulti

Importante, tra l'altro, verificare lo stato di suscettibilità per morbillo, rosolia, parotite e varicella

/ FONDAZIONE UMBERTO VERONESI

Tendiamo troppo spesso a dimenticarcelo, ma non solo da bambini, anche "da grandi" le vaccinazioni sono un **presidio di salute** insostituibile. Ci sono malattie infettive da cui è bene proteggersi a tutte le età e complicazioni più o meno gravi che si possono evitare ricordandoci di rinnovare l'appuntamento con il centro vaccinale, quando opportuno. Vediamo in sintesi quali sono alcune delle vaccinazioni utili in età adulta.

Per quanto riguarda difterite-tetano-pertosse, è importante sottoporsi a vaccinazione ogni **dieci anni**. Le autorità sanitarie raccomandano che ci sia un'offerta attiva verso i cittadini, anche sfruttando le occasioni di incontri periodici con il medico, come i rinnovi della patente o le visite per i certificati medici.

Altri aspetti da considerare riguardano morbillo, rosolia, parotite e varicella.

Oggi l'eliminazione di **morbillo** e della rosolia congenita è una priorità assoluta per la sanità pubblica in Europa. Per questo il Ministero della Salute ricorda che è importante verificare anche negli adulti lo stato di suscettibilità per morbillo, rosolia, parotite e varicella. Vale a dire? Semplice: se anche una sola delle quattro malattie non è stata contratta o non si sono fatte le relative vaccinazioni, allora vale la pena prenotare un appuntamento al centro vaccinale.

La vaccinazione contro l'**HPV**, o **papillomavirus umano**, è offerta gratuitamente a partire dagli 11 anni di età a maschi e femmine. Si sa infatti che l'immunizzazione è più efficace se non si è ancora entrati in contatto con il virus, che si trasmette soprattutto per via sessuale. Ma la vaccinazione è consigliata a tutti fino ai 49 anni d'età, per essere protetti contro le malattie provocate dall'HPV, come il tumore della cervice uterina, una quota di tumori orofaringei e dell'area genitale.

Le future mamme che si vaccinano nel momento opportuno portano a casa un **doppio vantaggio**: proteggono infatti la salute propria e anche quella del nascituro, che potrà beneficiare degli anticorpi difensivi nei primissimi mesi di vita. Nel secondo e terzo trimestre di gravidanza si raccomandano i vaccini contro l'influenza se la nascita è prevista in autunno-inverno e difterite, tetano e pertosse.

È anche importante, se una donna in età fertile in previsione di una eventuale gravidanza, verificare se si è suscettibili verso morbillo, rosolia, varicella e parotite e provvedere a sottoporsi a vaccinazione se non lo si è. Se si è già in dolce attesa, invece, si consiglia, per precauzione e sebbene i rischi restino soprattutto teorici, di **rimandare** questa vaccinazione all'immediato post-partum.

Per gli over 65 utile la vaccinazione contro le infezioni da pneumococco

Per quanto riguarda gli over 65, oltre alla vaccinazione antinfluenzale, raccomandata quest'anno ancora di più per contenere la sovrapposizione delle curve epidemiche di influenza stagionale e di Sars-CoV-2, è utile la vaccinazione contro l'*Herpes Zoster*, portatore del doloroso "fuoco di Sant'Antonio", e contro le infezioni da **pneumococco**.

Esistono infine diversi fattori – occupazionali, clinici – che ci possono rendere più o meno esposti **a un rischio** infettivo serio e che rendono utile vaccinarsi. A questo proposito sono consultabili elenchi dettagliati sul portale epidemiologico dell'Istituto Superiore di Sanità www.epicentro.iss.it.

L'euro si apprezza dopo la riunione Bce

Aggiornate le stime di Pil e inflazione per 2020, 2021 e 2022: scarso impatto sui tassi, mentre la forza dell'euro inizia a preoccupare

/ Stefano PIGNATELLI

La Bce si aspetta che la zona euro debba fare i conti con una **recessione di minor portata** rispetto al previsto, mentre l'inflazione è destinata a restare sotto il target negli anni a venire. È quanto emerge dalle stime trimestrali a cura dello staff di Francoforte diffuse ieri.

In quello che definisce uno scenario base, la Bce si aspetta che il **Pil cali dell'8%** quest'anno, rispetto al -8,7% di giugno, secondo quanto detto dalla Presidente Christine Lagarde. La stima per il 2021 è stata rivista a +5% dal precedente 5,2%.

Francoforte ha lasciato invece pressoché invariate le **attese sull'inflazione** con un +0,3% per il 2020, identico a giugno, e alzandole a 1% nel 2021 da 0,8% e lasciandole invariate a 1,3% nel 2022.

Di seguito le stime dell'istituto centrale europeo per il triennio 2020-2021-2022: Pil -8% (da -8,7%), 5% (da 5,2%) e 3,2% (da 3,3%); inflazione 0,3% (da 0,3%), 1% (da 0,8%) e 1,3% (da 1,3%); segui tassi e valute su www.aritma.eu.

Sul **fronte tassi** nessun cambiamento: confermato a -0,50% il tasso sui depositi. Il tasso di rifinanziamento principale è rimasto allo 0% e quello di rifinanziamento marginale allo 0,25%.

La dotazione per il programma di acquisti netti di emergenza in caso di pandemia (PEPP) della Bce è confermata a **1.350 miliardi** fino a giugno 2021.

In lieve calo i tassi di interesse, mentre l'**euro si apprezza sul dollaro**. La Bce ha discusso dell'apprezzamento dell'euro per via della pressione al ribasso che questo esercita sull'inflazione.

L'euro è in rialzo di circa l'8% rispetto al dollaro da questa primavera e del 4% contro un paniere di valute, e ciò nuoce alla competitività degli esportatori e frena l'inflazione rendendo le importazioni più economiche.

Tuttavia è stato ribadito che l'obiettivo è la **stabilità dei prezzi** e, chiaramente, nella misura in cui l'apprezzamento dell'euro esercita una pressione negativa sui prezzi, verrà monitorato attentamente.

L'obiettivo è la stabilità dei prezzi

L'economista capo della Bce Philip Lane ha avvertito che 1,20 sarà preso in considerazione nel processo decisionale e avrà quindi un'implicazione più ampia per l'economia.

Il livello di **1,20** circa non è casuale: la media degli ultimi 20 anni dell'eurosd è 1,22, degli ultimi 10 anni 1,21; se depuriamo le medie annue dagli estremi (2 anni di cross più alto e più basso) la media è 1,23.

Negli ultimi 20 anni la media annua del cross è stata per 11 volte superiore a 1,20 e 9 volte inferiore.

Sancita in Conferenza Stato-Regioni l'intesa sul Registro unico nazionale del Terzo settore

Nella seduta ordinaria di ieri, la Conferenza Stato-Regioni ha sancito l'**intesa** sullo schema di decreto del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali riguardo al Registro unico nazionale del Terzo settore (**RUNTS**).

Si ricorda infatti che, in base a quanto previsto dall'[art. 53](#) del DLgs. 117/2017, il Ministro del Lavoro, previa intesa in sede di Conferenza Stato-Regioni, definisce, con proprio decreto, la **procedura** per l'**iscrizione** nel Registro unico nazionale del Terzo settore, individuando i documenti da presentare ai fini dell'iscrizione e le modalità di deposito degli atti di cui all'[art. 48](#), oltre alle regole per predisposizione, tenuta, conservazione e gestione del RUNTS.

Entro ulteriori 180 giorni dall'entrata in vigore del predetto decreto, le Regioni e le Province autonome dovranno definire i procedimenti per l'emanazione dei provvedimenti di

iscrizione e di cancellazione degli ETS e renderanno operativo il RUNTS entro sei mesi dalla predisposizione della struttura informatica.

Il Registro unico si compone delle seguenti **sezioni** ([art. 46](#) del DLgs. 117/2017):

- organizzazioni di volontariato;
- associazioni di promozione sociale;
- enti filantropici;
- imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
- reti associative;
- società di mutuo soccorso;
- altri enti del Terzo settore.

Salvo le reti associative, nessun altro ente può essere contemporaneamente iscritto in due o più sezioni.

Le prenotazioni del bonus investimenti pubblicitari presentate dal 1° al 31 marzo restano valide

Sono state pubblicate sul sito del Dipartimento per l'informazione e l'editoria alcune [FAQ](#) sul credito d'imposta per **investimenti pubblicitari** 2020 previsto dall'[art. 98](#) del DL 18/2020 convertito e dall'[art. 186](#) del DL n. 34/2020 convertito, che ribadiscono in sostanza i precedenti chiarimenti forniti (si veda "[Bonus pubblicità 2020, comunicazione per l'accesso dal 1° al 30 settembre](#)" del 29 agosto 2020).

Si evidenzia che le variazioni introdotte per l'anno **2020** riguardano:

- la base di calcolo del credito d'imposta, che non si identifica più con il valore incrementale dell'investimento pubblicitario programmato nel 2020 rispetto a quello effettuato nel 2019, bensì si identifica più semplicemente con il valore dell'intero investimento pubblicitario programmato ed effettuato nel 2020;
- la percentuale dell'investimento, riconoscibile come credito d'imposta, che è stabilita nella misura unica del 50%.

Il credito di imposta è riconosciuto soltanto per gli investimenti pubblicitari effettuati sulle emittenti televisive e radio-

foniche locali, analogiche o digitali (e, solo per l'anno 2020, anche sulle emittenti televisive e radiofoniche **nazionali**, analogiche o digitali, purché non partecipate dallo Stato), iscritte al ROC, e sui giornali quotidiani e periodici, pubblicati in edizione cartacea o in formato digitale, registrati presso il Tribunale, ovvero presso il ROC, e dotati del Direttore responsabile.

La "comunicazione per l'accesso" potrà essere presentata telematicamente dal 1° al 30 settembre 2020. Le prenotazioni presentate dal 1° al 31 marzo restano valide e su di esse il calcolo per la determinazione del credito di imposta richiesto sarà automaticamente effettuato sulla base delle nuove disposizioni normative.

Si precisa che per l'anno 2020 la dichiarazione sostitutiva deve essere inviata dal 1° al **31 gennaio 2021**.

Anche per l'anno 2020 il credito di imposta per gli investimenti pubblicitari è soggetto al limite degli aiuti "**de minimis**".

Via libera definitivo al decreto di attuazione della direttiva sui distacchi transnazionali

Nella riunione di ieri, 10 settembre 2020, il Consiglio dei Ministri ha approvato, in esame definitivo, un decreto legislativo di **attuazione** della direttiva (Ue) [2018/957](#) del Parlamento europeo e del Consiglio del 28 giugno 2018, recante modifica della direttiva [96/71/Ce](#) relativa al distacco dei lavoratori nell'ambito di una prestazione di servizi.

Si ricorda che la suddetta direttiva 96/71/Ce, volta a tutelare i **lavoratori distaccati** in relazione alla libera prestazione dei servizi, aveva stabilito a tal fine una serie di disposizioni obbligatorie riguardanti le condizioni di lavoro e la tutela della

sicurezza e della salute dei lavoratori.

In merito all'applicazione di tale direttiva e per garantire **uniformità** è poi intervenuta la direttiva [2014/67/Ue](#) del Parlamento europeo e del Consiglio del 15 maggio 2014, mentre la successiva direttiva (Ue) 2018/957 ha apportato una serie di modifiche alla stessa (*cf.* [art. 1](#) della direttiva).

Nel comunicato stampa relativo alla riunione del CdM, viene evidenziato che:

- la nuova normativa ha come finalità quella di adeguare, in materia di distacchi transnazionali, l'ordinamento nazionale

all'ordinamento comunitario, ponendo l'accento sul diritto dei lavoratori distaccati al riconoscimento delle **stesse condizioni** di lavoro riconosciute ai lavoratori c.d. "locali";

- l'elenco delle condizioni di lavoro e occupazione per cui si prevede l'applicazione della legge dello Stato membro ospitante è stato ampliato;

- è stata introdotta la c.d. "trasparenza retributiva".

Si evidenzia, in particolare, che tra le materie per le quali la direttiva 2018/957 ha previsto la **parità di trattamento** rien-

trano anche le seguenti: i periodi massimi di lavoro e i periodi minimi di riposo; la durata minima dei congedi annuali retribuiti; la parità di trattamento fra uomo e donna e in generale in materia di non discriminazione; le "condizioni di alloggio dei lavoratori qualora questo sia fornito dal datore di lavoro ai lavoratori lontani dal loro abituale luogo di lavoro" nonché "indennità o rimborso a copertura delle spese di viaggio, vitto e alloggio per i lavoratori lontani da casa per motivi professionali".

Emergenza COVID-19 con effetto sulle partite IVA, in calo del 30% nel secondo trimestre del 2020

Nel secondo trimestre del 2020 sono state aperte 94.932 nuove partite IVA, con una **flessione del 30,7%** rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente. Lo ha reso noto il Dipartimento delle Finanze che ieri ha pubblicato l'aggiornamento dell'osservatorio delle partite IVA, evidenziando che la flessione è conseguenza dell'emergenza COVID-19, ma che, comunque, il calo sfiora il **60%** in aprile mentre si riduce solo al **4%** in giugno, segnalando quindi una graduale ripresa.

La distribuzione per natura giuridica mostra che il **74,8%** delle nuove aperture è stato operato da **persone fisiche**, il 19,2% da società di capitali, il 2,7% da società di persone; la quota dei "non residenti" e delle "altre forme giuridiche" rappresenta il 3,2% del totale delle nuove aperture. Rispetto al 2° trimestre del 2019, la diminuzione è generalizzata, raggiungendo il -42,4% per le persone fisiche. Si segnala un sensibile aumento dei soggetti "non residenti" ad aprile e un aumento del 2,5% di aperture per le società di capitali a giugno.

Riguardo alla **ripartizione territoriale**, il 40,8% delle nuove aperture è localizzato al Nord, il 21,3% al Centro e il 37,3% al Sud e Isole.

In base alla classificazione per settore produttivo, il **commercio** registra il maggior numero di avviamenti con il 19,2% del totale, seguito dalle attività professionali con il 15,6% e

dall'agricoltura (14,7%). Rispetto al secondo trimestre del 2019, tra i settori principali i maggiori decrementi si notano nelle attività di intrattenimento (-55,1%) e di **alloggio e ristorazione** (-54,6%). L'agricoltura segna invece nel trimestre un calo complessivo del 4,2%, mentre nel mese di giugno un aumento del 40%.

Per le persone fisiche, la ripartizione di genere mostra una prevalenza della **quota maschile**, pari al **64,5%** del totale. Il 46,8% delle nuove aperture è stato avviato da giovani fino a 35 anni e circa il 31% da soggetti della fascia dai 36 ai 50 anni. Rispetto allo stesso periodo del 2019, tutte le classi di età registrano notevoli flessioni: la più consistente è il -33,5% della classe da 36 a 50 anni. Dai dati emerge un lieve aumento a giugno delle aperture da parte della classe più giovane. Il 14,8% delle aperture è operato da un soggetto nato all'estero, dato più basso rispetto a quanto normalmente registrato negli ultimi trimestri.

Nel periodo in esame 44.357 soggetti hanno aderito al regime **forfetario**, pari al 46,7% del totale delle nuove aperture, con una diminuzione del 33% rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente. Le adesioni al forfetario nel settore dell'agricoltura a giugno hanno però registrato un notevole aumento (+86%).

Quietanze delle sanzioni amministrative esenti dal bollo

Le quietanze per il pagamento di sanzioni amministrative per violazioni diverse dal Codice della strada sono **esenti** dall'imposta di **bollo** a norma dell'art. 5 comma 4 della Tabella, allegato B, al DPR 642/72.

Lo chiarisce l'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. 330, pubblicata ieri.

L'istante ricordava che, con la ris. 18 aprile 2016 n. 25, l'Agenzia delle Entrate aveva chiarito che le quietanze emesse a seguito del pagamento delle sanzioni amministrative pecuniarie per violazione del Codice della strada sono esenti dall'imposta di bollo in quanto atti ricompresi nell'ambito delle **entrate extra-tributarie** dello Stato o degli enti locali, di cui

all'art. 5 comma 4 della Tabella, allegato B, al DPR 642/72.

La soluzione adottata dalla ris. n. 25/2016 viene ora **estesa**, con la risposta in commento, anche alle quietanze di pagamento di sanzioni amministrative per violazioni diverse dal Codice della strada, atteso che si tratta di sanzioni irrogate da parte degli organi competenti nell'esercizio della potestà amministrativa degli stessi.

Inoltre, l'Amministrazione precisa che, nella compilazione del modello F23 per il pagamento di tali sanzioni, il **campo 6** deve essere obbligatoriamente compilato con il codice dell'ufficio o dell'ente al quale va riferito il versamento.

Dall'INPS istruzioni sul regime previdenziale dei lavoratori marittimi

Con il messaggio n. [3275/2020](#), l'INPS ha fornito le istruzioni operative per la gestione del rapporto assicurativo e contributivo dei **marittimi** componenti gli equipaggi dei galleggianti di stazza lorda superiore alle dieci tonnellate, privi di apparato motore, iscritti nei Registri delle navi minori e dei galleggianti, nell'ambito del regime della L. [413/1984](#).

Il provvedimento dell'Istituto previdenziale è stato reso necessario alla luce del **mutato orientamento** della giurisprudenza di legittimità e di merito e del successivo intervento del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, il quale ha espresso parere favorevole in ordine all'applicazione del regime previdenziale di cui alla L. [413/1984](#).

Dal punto di vista operativo, per il versamento dei contributi obbligatori dovuti per i marittimi imbarcati sui galleggianti aventi le caratteristiche sopra illustrate, i datori di lavoro interessati, armatori dei galleggianti in argomento, debbono

presentare domanda di apertura di apposita **matricola contributiva**, avvalendosi della procedura di iscrizione e variazione azienda presente nel sito INPS. La matricola contributiva attribuita (contraddistinta dal C.S.C. 1.15.02 e, laddove ne ricorrano i requisiti, dal C.A. 8V) va utilizzata esclusivamente per l'assolvimento dell'obbligo contributivo relativo ai componenti l'equipaggio del galleggiante e limitatamente ai periodi di imbarco registrati sul prescritto documento di bordo.

Per la compilazione del flusso UniEmens, i datori di lavoro utilizzeranno gli **specifici codici** tipo lavoratore in uso per il versamento dei contributi dovuti per i lavoratori marittimi, a copertura dei periodi di effettiva navigazione.

Il versamento dei contributi dovuti deve essere effettuato nei termini indicati dall'[art. 11](#) della L. 413/1984, con periodicità mensile, entro **60 giorni** dalla scadenza del mese cui i contributi medesimi si riferiscono.