

# LA SETTIMANA IN BREVE

02	<b>Notizie</b>
	DIRITTO CIVILE
02	TUTELA DEI DIRITTI - Ipoteche
	DIRITTO COMMERCIALE
03	ENTI NON COMMERCIALI
	FISCALE
04	IMPOSTE DIRETTE - IRES - Determinazione del reddito complessivo
05	IMPOSTE SOSTITUTIVE - Imposta sostitutiva sugli incrementi retributivi dei rinnovi contrattuali
07	DOGANE - Dazio forfetario piccole spedizioni
	LAVORO
09	LAVORO SUBORDINATO - Contratto di somministrazione di lavoro
	SETTORI PARTICOLARI
10	AUTOTRASPORTATORI
11	<b>Leggi In evidenza</b>

## TUTELA DEI DIRITTI

**Ipotecche - Procedimento semplificato per la cancellazione delle ipoteche - Mutuo frazionato senza accollo all'acquirente della quota immobiliare gravata dalla garanzia (ris. Agenzia delle Entrate 19.6.2026 n. 23)**

Con la risoluzione 19.6.2026 n. [23](#), l'Agenzia delle Entrate ha esaminato il campo di applicazione della procedura semplificata di cancellazione dell'ipoteca di cui all'[art. 40-bis](#) del DLgs. [385/93](#).

### *Procedura semplificata di cancellazione delle ipoteche*

La procedura semplificata di cancellazione delle ipoteche venne introdotta, per ragioni di semplificazione, dall'[art. 13](#) co. 8-sexies e ss. del DL 7/2007. Successivamente, l'[art. 5](#) co. 1 del DLgs. 141/2010 ha trasferito tale disciplina nel Testo unico bancario, da cui oggi è contemplata nell'[art. 40-bis](#) del DLgs. 385/93.

In forza di questa disciplina, l'ipoteca iscritta a garanzia di mutui e finanziamenti concessi da soggetti esercenti attività bancaria o finanziaria si estingue automaticamente alla data di estinzione dell'obbligazione garantita, in deroga a quanto previsto dall'[art. 2847](#) c.c.

### *Estinzione dell'ipoteca*

Nella risposta, l'Agenzia delle Entrate ricorda, innanzitutto, che, ai sensi dell'[art. 2878](#) c.c., l'ipoteca si estingue, tra l'altro:

- in caso di mancata rinnovazione entro il termine ventennale previsto dall'[art. 2847](#) c.c.;
- per estinzione dell'obbligazione;
- mediante "cancellazione dell'iscrizione, da effettuarsi sulla base di un provvedimento giudiziario definitivo o di un atto, contenente il consenso del creditore, redatto nelle forme" di legge.

Intervenendo in questo contesto, la procedura di cancellazione semplificata delle ipoteche introdotta dal legislatore nel 2007 ha consentito l'estinzione automatica dell'ipoteca bancaria "alla data di estinzione dell'obbligazione garantita". In pratica, il creditore rilascia al debitore quietanza attestante la data di estinzione dell'obbligazione e ne trasmette comunicazione al conservatore dei registri immobiliari entro trenta giorni; il conservatore, salva tempestiva diversa comunicazione del creditore, procede d'ufficio alla cancellazione dell'ipoteca.

All'estinzione dell'obbligazione consegue, quindi, non solo l'estinzione dell'ipoteca sotto il profilo sostanziale, ma anche il venir meno dell'iscrizione ipotecaria.

### *Estensione alle ipoteche da frazionamento*

Questa procedura - spiega l'Amministrazione finanziaria - nel 2008 è stata estesa (cfr. l'[art. 2](#) co. 450 lett. e) della L. 244/2007) alle cancellazioni di ipoteca relative a mutui "accollati a seguito di frazionamento".

Da tale estensione del campo di applicazione della disciplina, nascono i dubbi interpretativi su cui l'Agenzia delle Entrate interviene con la risoluzione n. [23/2026](#).

L'integrazione normativa del 2008 fa riferimento, infatti, alla fattispecie del frazionamento di mutuo contemplata dall'[art. 39](#) del DLgs. 385/93, che "consente la suddivisione del finanziamento e della correlata garanzia ipotecaria in una pluralità di quote autonome, ciascuna riferita a una specifica porzione immobiliare catastalmente identificata".

Come illustrato dall'Amministrazione, la "fattispecie si colloca tipicamente nell'ambito dei mutui concessi a operatori del settore edilizio, i quali, ai fini di una più agevole commercializzazione delle unità immobiliari, procedono al frazionamento del finanziamento e della relativa garanzia gravante su un complesso immobiliare". La suddivisione del finanziamento in quote e il correlato frazionamento dell'ipoteca danno luogo ad una pluralità di posizioni giuridiche distinte, realizzando l'autonomia delle singole quote di garanzia.

### *Tesi che esclude i mutui frazionati senza accollo*

A fronte di questo quadro normativo, alcuni Uffici delle Entrate, interpretando restrittivamente l'[art. 40-bis](#) del DLgs. 385/93, negano la possibilità di effettuare la cancellazione ipotecaria semplificata ove il mutuo, seppur frazionato, non sia stato oggetto di accollo da parte del subentrante. Secondo questa tesi, il riferimento espresso, contenuto nell'art. 40-bis, al "mutuo stipulato o accollato a seguito di frazionamento", implicherebbe la volontà di circoscrivere l'applicazione della cancellazione semplificata "alle sole ipotesi in cui, nel caso di

*frazionamento, si configuri anche una modificazione soggettiva del rapporto obbligatorio per effetto dell'accollo".*

#### **Interpretazione estensiva dell'Agenzia**

Secondo l'Amministrazione finanziaria la tesi sopra illustrata non è condivisibile: nel campo di applicazione della cancellazione semplificata rientrano anche i mutui frazionati ma non accollati, posto che, nella prassi, spesso il frazionamento non è accompagnato da accollo, o perché il bene rimane in capo al debitore originario, oppure *"perché, pur essendo intervenuto un trasferimento, l'acquirente non ha optato per l'accollo avendo estinto la quota di obbligazione con mezzi propri o mediante ricorso ad un nuovo finanziamento"*.

L'Agenzia conclude, quindi che *"il riferimento ai mutui accollati assuma valore inclusivo e non limitativo, non potendo essere inteso come elemento idoneo a circoscrivere l'ambito applicativo dell'istituto"*. Inserendo il richiamo all'accollo, il legislatore intendeva includere nel campo di applicazione della cancellazione semplificata le situazioni in cui era presente una modifica soggettiva nel lato debitorio (che diversamente, potevano ritenersi escluse) ma intendeva certo escludere quelle, più comuni, di semplice frazionamento privo di accollo.

#### **Restrizione di ipoteca**

La procedura semplificata non si applica, invece, al diverso caso di restrizione di ipoteca: quando il debito è unico e garantito da un'unica ipoteca su più immobili ma il pagamento riguarda solo una parte del debito e libera solo alcuni beni dalla garanzia, non si verifica l'estinzione di un'obbligazione autonoma. In questa ipotesi, in assenza di frazionamento, l'obbligazione resta unitaria e il pagamento parziale non integra il presupposto richiesto dall'art. 40-bis per la cancellazione semplificata.

art. 2847 c.c.

art. 2878 c.c.

art. 40 bis TUB

Risoluzione Agenzia Entrate 19.6.2026 n. 23

*Il Quotidiano del Commercialista del 20.6.2026 - "Cancellazione di ipoteca semplificata anche senza accollo del debito frazionato" - Mauro*

*Il Sole - 24 Ore del 20.6.2026, p. 26 - "Ipoteca cancellabile anche senza accollo" - Busani A.*

Diritto commerciale

## **ENTI NON COMMERCIALI**

**Enti del Terzo Settore - Cancellazione dal RUNTS con continuazione dell'attività - Devoluzione del patrimonio incrementale (nota Min. Lavoro e politiche sociali 22.6.2026 n. 9981)**

Con la nota 22.6.2026 n. [9981](#), il Ministero del Lavoro ha diffuso le Linee guida sulla devoluzione del patrimonio per gli enti del Terzo settore, distinguendo tra le ipotesi di estinzione o scioglimento dell'ente (con devoluzione integrale del patrimonio residuo) e le ipotesi in cui l'ente viene cancellato dal RUNTS, ma continua a operare secondo la disciplina del diritto comune (con devoluzione del patrimonio incrementale).

#### **Determinazione di data e consistenza del patrimonio iniziale**

In linea generale, la data del patrimonio iniziale coincide di norma per gli ETS con la data di iscrizione al RUNTS; diversamente, per gli enti del Terzo settore di diritto transitorio, il termine iniziale di computo dell'eventuale incremento patrimoniale coincide con la data di iscrizione nei previgenti registri.

La consistenza del patrimonio iniziale è documentabile attraverso i dati rinvenuti dai bilanci pubblici, quali i bilanci depositati presso la Regione o la Prefettura, gli Albi territoriali o il RUNTS, o approvati dagli organi deliberanti e presenti in sede.

In assenza di tali documenti, la consistenza va dimostrata attraverso una documentazione "certa" quale, ad esempio, la rendicontazione fornita a enti terzi per la concessione di contributi, gli estratti conto bancari, le visure catastali; occorre, in ogni caso, che tale documentazione possa ricostruire con attendibilità la misura del patrimonio complessivo esistente alla data iniziale.

### ***Determinazione del patrimonio finale***

Il patrimonio finale viene determinato partendo dalla base dei valori contabili di una situazione contabile quanto più prossima alla data presunta di uscita dal RUNTS.

In ogni caso, la situazione contabile di riferimento non può essere antecedente a 120 giorni dalla data della relativa delibera, che deve essere depositata entro 30 giorni presso l'Ufficio del RUNTS.

### ***Determinazione del patrimonio incrementale***

Secondo il Ministero del Lavoro, le situazioni patrimoniali desunte dai prospetti contabili, ed eventualmente rettifiche, sono solo il punto di partenza, e non di approdo, per la determinazione del patrimonio incrementale; a tal fine, è infatti necessario distinguere le variazioni di valore che non risentono dell'acquisizione della qualifica di ETS, per poter eliminare le stesse dal conteggio del patrimonio incrementale.

Le linee guida declinano tale principio attraverso l'analisi di diverse casistiche, relative alle valutazioni che devono essere effettuate per la determinazione del patrimonio incrementale in relazione all'iscrizione di un immobile; i criteri illustrati sono applicabili, con i dovuti accorgimenti, anche alle immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni, titoli di debito e altri strumenti finanziari).

Il Ministero del Lavoro chiarisce infine che la variazione delle rimanenze, così come degli altri elementi del circolante, al contrario costituisce di base un incremento del patrimonio marginale in quanto connessa all'attività operativa, svolta sotto forma di ETS.

### ***Determinazione del patrimonio incrementale in caso di utilizzo del rendiconto per cassa***

Il Ministero del Lavoro osserva che la contabilità per cassa non è in grado di per sé di evidenziare un "patrimonio", non consentendo di rilevare gli elementi patrimoniali e, tranne cassa e banca, finanziari.

In tal caso, le Linee guida raccomandano agli ETS che hanno redatto il bilancio iniziale e redigono il bilancio d'esercizio nella forma del rendiconto per cassa di reperire una documentazione adeguata per ricostruire il patrimonio incrementale.

art. 50 DLgs. 3.7.2017 n. 117

Nota Min. Lavoro e politiche sociali 22.6.2026 n. 9981

*Il Quotidiano del Commercialista del 24.6.2026 - "Devoluzione del patrimonio incrementale degli ETS con entità iniziale da ricostruire" - De Angelis*

*Il Sole - 24 Ore del 24.6.2026, p. 35 - "Patrimonio incrementale Onlus, cruciale la data iniziale" - Pettinacci - Sepio*

*Guide Eutekne - Diritto civile - "Terzo settore" - Rivetti P.*

*Guide Eutekne - Diritto civile - "Registro unico nazionale del Terzo settore" - Rivetti P.*

Fiscale

## **IMPOSTE DIRETTE**

**IRES - Determinazione del reddito complessivo - Novità dei modelli REDDITI SC 2026 e IRAP 2026 (circ. Assonime 24.6.2026 n. 17)**

La circ. Assonime 24.6.2026 n. 17 ha analizzato le principali novità che attengono alla predisposizione dei modelli REDDITI SC 2026 e IRAP 2026, concentrandosi su alcune tematiche che assumono particolare rilievo in relazione a tale adempimento, nonché sul contenuto di alcuni recenti documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria.

### ***Applicazione del principio di derivazione rafforzata da parte delle micro imprese***

L'**art. 3** co. 1 lett. a) del DLgs. 192/2025 (c.d. "DLgs. correttivo delle norme di attuazione della riforma fiscale") ha esteso, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024 (e, quindi, dal 2025, per i soggetti "solari"), l'ambito di applicazione del principio di derivazione rafforzata alle micro imprese che scelgono di redigere il bilancio, oltre che in forma ordinaria (come previsto dal DL [73/2022](#) conv. L. [122/2022](#), a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 22.6.2022), anche in forma abbreviata.

Dopo aver osservato che, in caso di applicazione alle micro imprese del principio di derivazione rafforzata,

trova applicazione il regime transitorio di neutralità fiscale previsto - a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 (e, quindi, dal 2024, per i soggetti "solari") - dall'[art. 10](#) del DLgs.

192/2024 per le fattispecie di cambiamento di principi contabili, nonché il relativo regime di riallineamento, Assonime ha affermato che rientrano in tale fattispecie sia le micro imprese che adottano il bilancio in forma abbreviata a partire dal 2025, sia le micro imprese che, avendo già adottato il bilancio in forma abbreviata in esercizi precedenti, nel periodo d'imposta 2025 passano dal regime di derivazione semplice a quello di derivazione rafforzata.

Peraltro, alla luce dell'incertezza che caratterizzava la materia prima dell'intervento del DLgs. [192/2025](#), sarebbe opportuno non sanzionare i comportamenti delle micro imprese che abbiano redatto il bilancio in forma abbreviata e adottato il principio di derivazione rafforzata prima del 2025.

#### ***Riallineamento dei valori contabili e fiscali in caso di operazioni straordinarie***

L'[art. 3](#) co. 2 del DLgs. 192/2025 ha modificato l'[art. 10](#) co. 1 lett. g) del DLgs. 192/2024, ricomprendendo tra le fattispecie cui si applica il regime transitorio di neutralità fiscale previsto per le fattispecie di cambiamento di principi contabili, nonché il relativo regime di riallineamento, oltre alle operazioni straordinarie fiscalmente neutrali (fusione, scissione, conferimento d'azienda) effettuate tra soggetti che adottano principi contabili differenti e tra soggetti che hanno obblighi informativi di bilancio differenti, anche le operazioni straordinarie fiscalmente neutrali effettuate "*tra i soggetti che adottano i medesimi principi contabili*".

Assonime evidenzia che la decorrenza della modifica (prevista dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024 e, quindi, dal 2025, per i soggetti "solari") non risulta coordinata con la decorrenza generale dei predetti regimi applicabili in caso di cambiamento di principi contabili (prevista dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 e, quindi, dal 2024, per i soggetti "solari").

Si è determinata, dunque, una disparità di trattamento per le operazioni straordinarie fiscalmente neutrali effettuate nel 2024, a seconda che le stesse abbiano interessato soggetti che adottavano principi contabili differenti oppure soggetti che applicavano i medesimi principi contabili.

Ad avviso dell'Associazione, sarebbe auspicabile l'introduzione di un regime transitorio che consenta di avvalersi del regime di riallineamento anche da parte dei soggetti che hanno effettuato un'operazione straordinaria nel 2024 e che ne sono rimasti esclusi.

#### ***Dividendi percepiti in misura più che proporzionale rispetto alla quota di partecipazione***

In riferimento alla tassazione dei dividendi percepiti da soci (in particolare società di capitali) per importi non proporzionali alle rispettive partecipazioni, la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 31.3.2026 n. [90](#) ha trattato il caso di parte dei soci che hanno ricevuto un *quantum* di utili inferiore alla rispettiva quota sociale, senza percepire alcun conguaglio e senza aver maturato il diritto a ricevere maggiori utili in futuro.

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, la fattispecie in esame comporta che le somme ottenute dal socio, che riceve utili in misura proporzionalmente superiore alla quota di partecipazione al capitale sociale a seguito della rappresentata distribuzione non proporzionale, vengano qualificate ai fini fiscali:

- come dividendi, per la quota parte corrispondente agli utili spettanti al singolo socio in misura proporzionale alla sua partecipazione al capitale sociale e in quanto tale esclusa da imposizione per il 95% ex [art. 89](#) co. 2 del TUIR

- come sopravvenienza attiva ai sensi dell'[art. 88](#) co. 3 lett. b) del TUIR, per la restante parte, che in quanto tale concorrerà alla formazione del reddito imponibile del socio percettore nella misura del 100% del suo ammontare.

Tuttavia, Assonime ritiene che si debba indagare se la delibera di distribuzione di utili non proporzionale potesse essere effettivamente adottata nel caso di specie conformemente alle regole del diritto societario o statutarie.

Infatti, qualora la delibera di distribuzione fosse conforme allo statuto e al diritto societario, l'atto di autonomia privata posto in essere sarebbe lecito.

art. 83 co. 1 DPR 22.12.1986 n. 917

*Il Quotidiano del Commercialista del 25.6.2026 - "Per le micro imprese si apre la derivazione rafforzata" - Latorraca*

## IMPOSTE SOSTITUTIVE

Imposta sostitutiva sugli incrementi retributivi dei rinnovi contrattuali - Rinnovi contrattuali - Indennità e maggiorazioni - Imposte sostitutive - Novità della L. 199/2025 (Legge di bilancio 2026) - Chiarimenti (circ. Agenzia delle Entrate 24.6.2026 n. 3)

Con la circ. 24.6.2026 n. 3, l'Agenzia delle Entrate ha fornito nuovi chiarimenti in relazione:

- all'imposta sostitutiva dell'IRPEF e addizionali del 5% ex [art. 1](#) co. 7 della L. 199/2025 sugli incrementi retributivi corrisposti nel 2026, in attuazione dei contratti collettivi sottoscritti negli anni 2024, 2025 e 2026;
- sull'imposta sostitutiva dell'IRPEF e addizionali del 15% ex [art. 1](#) co. 10 e 11 della L. 199/2025 sulle maggiorazioni e indennità per lavoro notturno, festivo, nei giorni di riposo settimanale e per turni.

### **Rapporto di lavoro senza CCNL**

Le due imposte sostitutive non si applicano se al rapporto di lavoro non è stato applicato un CCNL. Come già affermato con la precedente circ. n. [2/2026](#):

- l'imposta sostitutiva si applica agli incrementi retributivi corrisposti nel 2026, in attuazione di rinnovi dei CCNL sottoscritti nel 2024, 2025 e 2026;
- sono escluse dall'imposta sostitutiva sulle maggiorazioni e indennità per lavoro notturno, festivo, nei giorni di riposo settimanale, o per turni, le somme erogate in base agli accordi territoriali e aziendali.

### **Lavoratori che fruiscono dei regimi agevolati per impatriati, docenti e ricercatori**

L'Agenzia chiarisce un passaggio contenuto nella circ. n. [2/2026](#) sull'applicazione della detassazione per i soggetti che fruiscono del nuovo regime agevolativo dei lavoratori impatriati ex [art. 5](#) del DLgs. 209/2023 e di quello previsto per docenti e ricercatori residenti all'estero che si trasferiscono in Italia ex [art. 44](#) co. 1 del DL 78/2010.

Nello specifico, considerato che gli incrementi retributivi sono assoggettati a imposta sostitutiva e, quindi, non concorrono alla formazione del reddito complessivo, il passaggio contenuto nella citata circ. n. [2/2026](#), nella parte in cui è specificato che la detassazione si applica "alla sola quota imponibile dell'aumento contrattuale", deve intendersi nel senso che:

- se le somme in questione sono corrisposte ai lavoratori impatriati, ai docenti o ai ricercatori, le stesse devono essere assoggettate all'imposta sostitutiva per l'intero ammontare, senza tener conto delle riduzioni previste dalle relative norme agevolative;
  - se il lavoratore rinuncia all'applicazione dell'imposta sostitutiva, gli incrementi retributivi concorrono alla formazione del reddito complessivo dell'anno in cui sono percepiti, nella misura ridotta prevista dalla norma.
- Tale chiarimento vale anche per l'imposta sostitutiva sulle maggiorazioni e indennità per lavoro notturno, festivo, nei giorni di riposo settimanale e per turni.

### **Componenti retributive detassabili**

L'imposta sostitutiva del 5% sugli incrementi retributivi derivanti dai rinnovi contrattuali può applicarsi anche:

- agli incrementi delle indennità erogate mensilmente, come l'indennità di cassa;
- agli incrementi retributivi corrisposti in relazione alla retribuzione dei giorni di ferie, delle festività soppresse e dei permessi (di natura contrattuale collettiva, come i ROL), nonché alla gratifica feriale eventualmente prevista dai singoli CCNL (in quanto trattasi di mensilità aggiuntiva assimilabile alla quattordicesima) e al trattamento aggiuntivo eventualmente previsto dai singoli CCNL per la festività soppressa del 4 novembre.

Inoltre, l'imposta sostitutiva del 15% su maggiorazioni e indennità si applica:

- alla maggiorazione che sia prevista dai CCNL per il lavoro svolto nella giornata di domenica, pur se non coincidente con il giorno di riposo settimanale previsto contrattualmente;
- per i lavoratori in *part time* verticale solo in caso di lavoro nel giorno di riposo stabilito dalle parti (l'imposta non si applica nel caso in cui il lavoratore svolge lavoro supplementare in giorni non identificabili in quello di riposo o di esercizio di clausole elastiche);
- all'intera retribuzione corrisposta per lavoro straordinario notturno o straordinario festivo;
- all'indennità di reperibilità e all'indennità di pernottamento.

### **Superminimo assorbibile**

L'imposta sostitutiva del 5% si applica anche nel caso in cui gli aumenti previsti dal rinnovo del CCNL assorbano l'importo attribuito al dipendente a titolo di superminimo o di altri analoghi elementi retributivi, che non siano previsti dal CCNL, ma che siano riconosciuti sulla base di un accordo individuale tra dipendente e datore di lavoro.

### **Incrementi contrattuali riferiti ad annualità precedenti**

Viene confermato che l'imposta sostitutiva del 5% si applica agli incrementi contrattuali derivanti da rinnovi dei CCNL sottoscritti nel triennio 2024-2026, erogati nel 2026, anche se relativi ad annualità precedenti (restano esclusi gli importi erogati "una tantum").

art. 1 co. 10 L. 30.12.2025 n. 199

art. 1 co. 11 L. 30.12.2025 n. 199

art. 1 co. 7 L. 30.12.2025 n. 199

Circolare Agenzia Entrate 24.6.2026 n. 3

Circolare Agenzia Entrate 24.2.2026 n. 2

*Il Quotidiano del Commercialista del 25.6.2026 - "Sostitutiva del 5% anche per incrementi contrattuali relativi ad annualità precedenti" - Silvestro*

*Il Sole - 24 Ore del 25.6.2026, p. 30 - "Aumenti contrattuali, più ampio il perimetro dell'imposta al 5%" - Valsiglio C.*

*Guide Eutekne - Lavoro - "Contrattazione collettiva" - Cherchi V., Mamone L.*

*Guide Eutekne - Imposte Dirette - "Orario di lavoro - Lavoro notturno" - Silvestro D. Guide*

*Eutekne - Imposte Dirette - "Festività" - Silvestro D.*

*Guide Eutekne - Imposte Dirette - "Orario di lavoro - Lavoro a turni" - Silvestro D. Guide*

*Eutekne - Imposte Dirette - "Orario di lavoro - Riposi settimanali" - Silvestro D.*

## **DOGANE**

**Dazio forfetario piccole spedizioni - Contributo per le spedizioni di provenienza extra UE di valore non superiore a 150 euro - Chiarimenti (circ. Agenzia delle Dogane e monopoli 25.6.2026 n. 17)**

Dall'1.7.2026, per effetto di quanto disposto dal Reg. UE [382/2026](#), verrà meno la franchigia dai dazi doganali prevista per le spedizioni di valore non superiore a 150,00 euro (artt. 23 e 24 del Reg. CE [1186/2009](#)). L'eliminazione della franchigia è stata disposta per evitare situazioni di abuso legate alla sottovalutazione e al frazionamento artificiale delle spedizioni, anche in considerazione dell'incremento significativo delle importazioni di modesto valore tramite commercio elettronico.

Contestualmente, il citato Reg. UE 382/2026 stabilisce l'introduzione di un dazio forfetario di 3,00 euro per le spedizioni di valore modesto effettuate nell'ambito delle vendite a distanza di beni importati.

Con la circolare 25.6.2026 n. [17](#), l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha fornito le prime istruzioni operative in relazione ai nuovi obblighi dichiarativi applicabili alle importazioni e-commerce di modico valore.

### **Quadro normativo**

L'introduzione del dazio forfetario di 3,00 euro, come detto, è stata prevista dal Reg. UE 382/2026. Le disposizioni attuative e integrative sono contenute:

- nel Regolamento Delegato UE 2026, ancora in fase di pubblicazione, che modifica il Reg. UE [2446/2015](#) (RD);
- nel Regolamento di Esecuzione UE [1200/2026](#), che modifica il Reg. UE [2447/2015](#) (RE).

### **Ambito applicativo del dazio**

Il dazio forfetario si applica per ciascun articolo contenuto in spedizioni di valore intrinseco complessivo non superiore a 150,00 euro, nell'ambito di vendite a distanza di merci importate.

Più in dettaglio, ai sensi del Reg. UE 382/2026, esso si applica:

- alle merci la cui importazione beneficia dell'esenzione IVA di cui all'[art. 143](#) par. 1 lett. c-bis) della direttiva 2006/112/CE, ossia alle merci vendute tramite il sistema di riscossione IVA IOSS;
- alle merci contenute in spedizioni postali ex [art. 1](#) punto 24) del Reg. UE 2446/2015.

### **Natura temporanea della misura**

Il dazio in parola costituisce una misura temporanea, che trova applicazione dall'1.7.2026 all'1.7.2028.

**Definizione di “spedizione”**

Secondo quanto chiarito dalla circolare, per “spedizione” si intendono le merci, trasportate da uno speditore a un destinatario, con lo stesso mezzo di trasporto (anche multimodale) e provenienti dallo stesso territorio o Paese terzo, dello stesso tipo, classe o descrizione o imballate insieme, nell’ambito dello stesso contratto di trasporto.

Devono considerarsi spedizioni separate, dunque, le merci spedite dallo stesso mittente allo stesso destinatario che però sono state spedite separatamente, anche qualora oggetto di un unico ordine.

**Definizione di “articolo”**

Il dazio forfetario di 3,00 euro si applica per ciascun articolo, come definito dal nuovo punto 61) dell’[art. 1](#) del Reg. 2446/2015. Per “articolo” si intende una o più merci contenute in una spedizione che presentano la stessa classificazione tariffaria e la stessa descrizione e che, ove prevista, condividono la medesima origine.

Ai fini dichiarativi, ciascun articolo è normalmente rappresentato da una distinta linea di dichiarazione. Il dazio, pertanto, si applicherà per ciascuna linea di dichiarazione.

**Nozione di “vendita a distanza di beni importati”**

Per l’applicazione del dazio forfetario assume rilievo il concetto di “vendita a distanza di beni importati” di cui all’[art. 14](#) par. 4 punto 2) della direttiva 2006/112/CE.

Nello specifico, rientrano in tale nozione le cessioni per le quali sono rispettate congiuntamente le seguenti condizioni:

- il fornitore è un soggetto passivo IVA;
- l’acquirente è un privato consumatore, ovvero un soggetto passivo o un ente non soggetto passivo i cui acquisti intra-UE non sono soggetti ad IVA ex [art. 3](#) par. 1 della direttiva 2006/112/CE;
- nel momento della vendita le merci si trovano in un Paese o territorio terzo rispetto al territorio IVA unionale;
- il trasporto o spedizione sono effettuati dal fornitore o per suo conto anche in forma indiretta;
- i beni ceduti sono diversi dai mezzi di trasporto nuovi e dai beni ceduti previo montaggio o installazione.

**Merci vincolate al regime di deposito doganale**

In linea generale, non rientrano nella nozione di “vendita a distanza di beni importati” quelle aventi ad oggetto beni che, al momento della cessione si trovano in regime di deposito doganale nell’UE. Il dazio di 3,00 euro si applica, però, se la vendita avviene anteriormente all’introduzione delle merci nel deposito e tale introduzione costituisce una fase logistica temporanea finalizzata alla distribuzione finale delle merci.

**Soggetto dichiarante**

In relazione alle merci contenute in spedizioni di valore intrinseco non superiore a 150,00 euro, il dichiarante è individuato secondo il seguente ordine di priorità:

- nel soggetto passivo che utilizza il regime IOSS o nel relativo rappresentante indiretto;
- nel soggetto che applica il regime speciale di dichiarazione e pagamento dell’IVA o nel relativo rappresentante indiretto;
- nel rappresentante indiretto dell’importatore, qualora non siano utilizzati i regimi di cui ai punti precedenti;
- in via residuale, ove non si applichino le precedenti fattispecie, in qualsiasi altro soggetto in grado, contestualmente, di presentare le merci in dogana e fornire o rendere disponibili alle Autorità doganali le informazioni necessarie per l’espletamento delle relative formalità.

**Pagamento del dazio**

Il dichiarante è il debitore principale responsabile del pagamento del dazio forfetario. L’obbligazione doganale sorge al momento dell’accettazione della dichiarazione per l’immissione in libera pratica.

Si precisa che il trattamento fiscale del dazio varia a seconda del regime IVA applicato:

- se è utilizzato il regime IOSS, il dazio è esente dall’IVA all’importazione e non va incluso nella base imponibile;
- se sono utilizzati regimi non-IOSS, l’IVA all’importazione è dovuta e va calcolata sul valore che include il dazio.

**Aggiornamenti dei tracciati dichiarativi e obblighi di garanzia**

Poiché le modifiche qui esaminate comportano aggiornamenti nei dataset H1, H6 e H7, l’Agenzia delle Dogane e Monopoli, nella circolare pubblicata, fornisce chiarimenti anche in materia di dichiarazioni e codici di tracciato da inserire nelle bolle di importazione, nonché indirizzi applicativi per il calcolo delle garanzie, precisando che resta necessaria la prestazione di una garanzia globale (CGU) a copertura delle operazioni di un periodo.

Circolare Agenzia Dogane e Monopoli 25.6.2026 n. 17

*Il Quotidiano del Commercialista del 26.6.2026 - "Prime indicazioni sul dazio forfetario di tre euro sulle vendite e-commerce" - Sbandi*

*Il Sole - 24 Ore del 26.6.2026, p. 31 - "Dazio da tre euro, somma su singoli articoli dichiarati" - Rota G. - Santacroce B.*

Lavoro

## LAVORO SUBORDINATO

Contratto di somministrazione di lavoro - Somministrazione di manodopera - Nuovo termine di 36 mesi - Novità del DL 62/2026 convertito

Il 24.6.2026 il Senato ha approvato in via definitiva il Ddl. di conversione del DL [62/2026](#).

Tra le modifiche introdotte in sede di conversione assume particolare rilievo la disposizione di cui all'art. 16-*quinquies*: la norma interviene sulla disciplina della somministrazione di lavoro modificando il co. 2 dell'[art. 19](#) del DLgs. 81/2015 e introducendo un nuovo co. 2-*bis*.

### **Disciplina previgente**

L'[art. 19](#) co. 2 del DLgs. 81/2015 individua in 24 mesi il limite massimo di durata dei rapporti di lavoro a termine intercorsi tra lo stesso datore di lavoro e il medesimo lavoratore. Nel testo previgente, ai fini del computo di tale periodo, rilevavano i periodi di missione svolti nell'ambito di somministrazioni a tempo determinato tra i medesimi soggetti, purché riferiti a mansioni di pari livello e categoria legale. Dunque, nel computo del limite massimo di 24 mesi, potevano essere ricompresi i periodi di missione svolti, nell'ambito di contratti di somministrazione a termine, da lavoratori assunti dall'agenzia di somministrazione sia a tempo indeterminato, sia a tempo determinato (circ. Min. Lavoro n. [6/2025](#)).

### **Nuovo regime**

Per effetto della modifica apportata dal DL [62/2026](#), il co. 2 dell'[art. 19](#) del DLgs. 81/2015 dispone ora che, ai fini del computo della durata complessiva di 24 mesi, assumono rilievo esclusivamente i periodi di missione svolti da lavoratori assunti dall'agenzia di somministrazione con contratto a tempo determinato, aventi a oggetto mansioni di pari livello e categoria legale, intercorsi tra i medesimi soggetti, nell'ambito di somministrazioni a termine. Restano pertanto esclusi dal computo i periodi di missione svolti da lavoratori assunti a tempo indeterminato dall'agenzia di somministrazione.

A tale modifica si affianca l'introduzione del nuovo co. 2-*bis* dell'art. 19 del DLgs. 82/2015.

La disposizione stabilisce che il lavoratore assunto dal somministratore con contratto di lavoro a tempo indeterminato possa essere inviato in missione a termine presso lo stesso utilizzatore, per lo svolgimento di mansioni appartenenti al medesimo livello e alla stessa categoria legale, per una durata complessiva, anche non continuativa, non superiore a 36 mesi, salvo che il contratto collettivo applicato dall'utilizzatore preveda un diverso limite temporale. Tale limite opera in via ulteriore rispetto a quello contemplato nel precedente co. 2.

Ne consegue che, se da un lato è introdotto un limite massimo di 36 mesi per le missioni svolte da lavoratori assunti a tempo indeterminato dal somministratore, dall'altro tale periodo si aggiunge al limite di 24 mesi previsto per i lavoratori assunti a termine. Lo stesso lavoratore, pertanto, laddove sia stato inizialmente assunto a termine dall'agenzia di somministrazione e successivamente stabilizzato, potrebbe essere legittimamente inviato in missione presso il medesimo utilizzatore per un periodo complessivo fino a 60 mesi.

Inoltre, il co. 2 dell'art. 16-*quinquies* precisa che il limite temporale di cui al nuovo co. 2-*bis* dell'art. 19 decorre dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL [62/2026](#) e che gli eventuali periodi di missione svolti anteriormente a tale data da lavoratori già assunti dal somministratore a tempo indeterminato non rilevano ai fini di tale computo.

È infine sancita la nullità di qualsiasi clausola volta a limitare, anche indirettamente, la facoltà dell'utilizzatore di assumere il lavoratore in costanza o al termine del periodo di missione.

### **Regimi eccezionali**

Non è la prima volta che il legislatore interviene in materia di somministrazione, ampliandone gli spazi di utilizzo. In tal senso si può richiamare il regime eccezionale introdotto dal DL [104/2020](#), in forza del quale, in caso di contratto di somministrazione a tempo determinato tra agenzia e utilizzatore, quest'ultimo poteva

impiegare il medesimo lavoratore in missione per periodi superiori a 24 mesi, anche non continuativi, senza che ciò determinasse la costituzione di un rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato alle proprie dipendenze. La possibilità era subordinata alla comunicazione, da parte dell'agenzia, dell'avvenuta assunzione a tempo indeterminato del lavoratore interessato. Tale regime è stato definitivamente abrogato dalla L. [203/2024](#).

Anche detta disciplina si caratterizzava per la presenza di un duplice regime, differenziato a seconda che il lavoratore fosse assunto a termine o a tempo indeterminato dal somministratore. Infatti, solo nell'ipotesi di assunzione a tempo indeterminato del lavoratore da parte dell'agenzia, e della relativa comunicazione all'utilizzatore, risultava possibile superare il limite temporale previsto per le missioni presso il medesimo utilizzatore. Diversamente, la nuova disciplina introdotta dal DL [62/2026](#), pur ampliando la durata complessiva delle missioni, individua comunque un limite massimo di 36 mesi per gli assunti a tempo indeterminato dal somministratore.

art. 19 DLgs. 15.6.2015 n. 81

*Il Quotidiano del Commercialista del 25.6.2026 - "Nuovo termine di 36 mesi per gli assunti a tempo indeterminato dal somministratore" - Andreozzi*

*Guide Eutekne - Lavoro - "Somministrazione di manodopera - Contratto di somministrazione" - Mamone L., Regina M.*

## Settori particolari

### AUTOTRASPORTATORI

[Deduzione forfetaria delle spese non documentate - Periodo d'imposta 2025 - Misura spettante e indicazione nel modello REDDITI 2026 \(comunicato MEF 23.6.2026 e comunicato Agenzia delle Entrate 23.6.2026\)](#)

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con il [comunicato](#) 23.6.2026, ha definito la misura delle deduzioni forfetarie previste per gli autotrasportatori dall'[art. 66](#) co. 5 primo periodo del TUIR, con riferimento al periodo d'imposta 2025 (modello REDDITI 2026).

#### **Normativa di riferimento**

L'[art. 66](#) co. 5 del TUIR riconosce alcune deduzioni forfetarie giornaliere per spese non documentate alle imprese di autotrasporto merci, in contabilità semplificata o in contabilità ordinaria per opzione (ai sensi dell'[art. 13](#) co. 4 del DL 90/90).

Le deduzioni spettano una sola volta per ogni giorno di effettuazione del trasporto, indipendentemente dal numero dei viaggi.

L'[art. 1](#) co. 652 della L. 208/2015 ha stabilito che, dall'1.1.2016, le suddette deduzioni forfetarie spettano:

- in un'unica misura per i trasporti effettuati personalmente dall'imprenditore o dai soci oltre il territorio del Comune in cui ha sede l'impresa (in precedenza, era prevista un'ulteriore distinzione tra trasporti regionali ed extra-regionali);
- nella misura del 35% dell'importo così definito, per i trasporti personalmente effettuati dall'imprenditore o dai soci all'interno del Comune in cui ha sede l'impresa.

#### **Adeguamento annuale degli importi deducibili - Periodo d'imposta 2025**

Nonostante la citata norma individui importi specifici, la misura è stata modificata nel corso degli anni tenendo conto delle risorse disponibili.

Con riferimento al periodo d'imposta 2025 (modello REDDITI 2026), il comunicato MEF 23.6.2026 ha fissato gli importi delle deduzioni forfetarie nella misura di:

- 48,00 euro per i trasporti effettuati personalmente dall'imprenditore oltre il territorio del Comune in cui ha sede l'impresa;
- 16,80 euro per i trasporti personalmente effettuati dall'imprenditore all'interno del Comune in cui ha sede l'impresa (importo pari al 35% di quello spettante per i medesimi trasporti oltre il territorio comunale).

La misura è stata quindi confermata rispetto a quella prevista per gli ultimi periodi d'imposta.

### **Deduzione forfetaria per i soci di società di persone**

La deduzione forfetaria delle spese non documentate di cui all'[art. 66](#) co. 5 del TUIR si applica anche ai soci delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, se anch'essi effettuano personalmente trasporti ([art. 13](#) co. 4 del DL 90/90).

Si ritiene che l'importo della deduzione, essendo questa legata ai trasporti effettuati personalmente, debba essere riferito ad ogni singolo socio e non, complessivamente, alla società.

### **Deduzione forfetaria annua**

Per gli autotrasportatori di merci per conto terzi compete, altresì, una deduzione forfetaria annua di 154,94 euro per ciascun motoveicolo e autoveicolo avente massa complessiva a pieno carico non superiore a 3.500 chilogrammi ([art. 66](#) co. 5 secondo periodo del TUIR).

### **Obblighi documentali**

Il contribuente deve predisporre e conservare (fino alla scadenza del termine per l'accertamento, unitamente ai documenti di trasporto, alle fatture ed alle lettere di vettura) un prospetto recante l'indicazione:

- dei viaggi effettuati e della loro durata;
- delle località di destinazione;
- degli estremi dei documenti di trasporto delle merci (o delle fatture o delle lettere di vettura).

### **Indicazione nel modello REDDITI 2026**

In merito all'indicazione nella dichiarazione dei redditi, l'Agenzia delle Entrate, nel comunicato stampa 23.6.2026, ha ricordato che le deduzioni forfetarie per i trasporti effettuati personalmente dall'imprenditore ai sensi dell'[art. 66](#) co. 5 primo periodo del TUIR vanno riportate nei quadri RF e RG dei modelli REDDITI PF e SP 2026, utilizzando, nel rigo RF55, i codici 43 e 44 e, nel rigo RG22, i codici 16 e 17, così come indicato nelle relative istruzioni.

I predetti codici si riferiscono, rispettivamente, alla deduzione per i trasporti all'interno del Comune in cui ha sede l'impresa e alla deduzione per i trasporti oltre tale ambito territoriale.

art. 66 co. 5 DPR 22.12.1986 n. 917

Comunicato stampa Agenzia Entrate 23.6.2026 n. 33

Comunicato stampa Min. Economia e Finanze 23.6.2026 n. 73

*Il Quotidiano del Commercialista del 24.6.2026 - "Confermata a 48 euro la deduzione forfetaria per autotrasportatori" - Alberti*

*Il Sole - 24 Ore del 24.6.2026, p. 35 - "Confermati gli sconti a forfait per gli autotrasportatori" - Morina - Morina Guide Eutekne - Imposte Dirette - "Autotrasportatori" - Alberti P.*

## Leggi in evidenza

### AGEVOLAZIONI

DM MINISTERO DELL'AGRICOLTURA, DELLA SOVRANITÀ ALIMENTARE E DELLE FORESTE 22.5.2026  
N. 246987

### **AGEVOLAZIONI**

**AGEVOLAZIONI FISCALI - Credito d'imposta per l'acquisto di carburante per le imprese della pesca - Novità del DL 33/2026 - Disposizioni attuative**

L'art. 4 del DL 18.3.2026 n. 33, conv. L. 13.5.2026 n. 79, ha previsto il riconoscimento di un credito d'imposta alle imprese esercenti l'attività di pesca, a parziale compensazione dei maggiori oneri effettivamente sostenuti per l'acquisto di gasolio e benzina per l'alimentazione dei mezzi utilizzati per l'esercizio dell'attività ittica, derivanti dalle recenti crisi internazionali.

Con il presente DM sono state emanate le disposizioni attuative di tale agevolazione.

### ***Soggetti beneficiari***

Possono beneficiare del credito d'imposta le microimprese, le piccole e le medie imprese, come definite dall'art. 2 della raccomandazione della Commissione europea 6.5.2003 n. 361:

- attive nel settore della pesca professionale;
- indipendentemente dalla forma giuridica e dal regime contabile adottato.

Sono espressamente escluse:

- le imprese destinatarie di ordini di recupero pendenti a seguito di una precedente decisione della Commissione europea che dichiara gli aiuti illegittimi e incompatibili con il mercato interno;
- le imprese che rientrano nei casi esclusi dall'ambito di applicazione dell'art. 1 del regolamento della Commissione europea 14.12.2022 n. 2473, in materia di aiuti nel settore della pesca e dell'acquacoltura.

### ***Misura del credito d'imposta***

Il credito d'imposta può arrivare fino al 20% della spesa sostenuta per l'acquisto del carburante effettuato nei mesi di marzo, aprile e maggio dell'anno 2026, comprovato mediante le relative fatture d'acquisto, al netto dell'IVA.

Si considera rientrante nel contributo esclusivamente l'acquisto di gasolio e di benzina per l'alimentazione del naviglio peschereccio, con esclusione del gasolio e della benzina destinato a ogni altro impiego.

### ***Limite delle risorse disponibili***

Per l'erogazione del credito d'imposta è previsto un limite di spesa complessivo di 10 milioni di euro per l'anno 2026.

### ***Domanda di concessione del contributo***

Per ottenere il credito d'imposta i soggetti interessati presentano domanda alla Direzione generale della pesca marittima e dell'acquacoltura (PEMAC) del Ministero dell'Agricoltura, della sovranità alimentare e delle foreste, esclusivamente tramite la piattaforma telematica attivata sul sito istituzionale del medesimo Ministero. Le domande trasmesse con modalità differenti sono considerate irricevibili.

Il Ministero dell'Agricoltura, della sovranità alimentare e delle foreste ha fornito indicazioni sulle modalità e sui termini di presentazione delle domande con la circ. 17.6.2026 n. 290964. La piattaforma telematica dedicata all'inoltro delle domande è disponibile dalle ore 10:00 del 19.6.2026 e fino alle ore 23:59 del 20.7.2026.

Alla domanda devono essere allegati:

- la copia delle fatture di acquisto del gasolio e della benzina effettuate nel periodo dall'1.3.2026 al 31.5.2026;
- la quietanza di pagamento delle fatture o altro documento idoneo a comprovare il pagamento delle stesse;
- l'estratto, in copia, del libretto di controllo del carburante per il periodo oggetto dell'agevolazione.

### ***Sostituzione o rinuncia della domanda***

Entro il termine finale per la presentazione delle domande è possibile:

- inviare una nuova comunicazione, che sostituisce integralmente quella precedentemente trasmessa;
- presentare la rinuncia integrale al credito d'imposta precedentemente richiesto.

### ***Ammontare e concessione del beneficio***

Decorso il termine per l'invio delle domande, la Direzione generale PEMAC:

- determina l'ammontare delle somme complessivamente richieste a titolo di credito d'imposta dalle domande ammissibili;
- individua, con decreto pubblicato sul sito internet istituzionale del Ministero dell'Agricoltura, della sovranità alimentare e delle foreste, l'aliquota di calcolo del beneficio e l'ammontare del credito d'imposta spettante a ciascun richiedente ammesso alla fruizione del beneficio.

Se l'importo complessivo determinato dei crediti d'imposta è inferiore al previsto stanziamento di 10 milioni di euro, l'aliquota del credito d'imposta spettante è pari al limite di legge, fissato nel 20%. Se, invece, l'importo complessivo determinato dei crediti d'imposta è superiore allo stanziamento di 10 milioni di euro, l'aliquota sarà determinata rapportando il limite complessivo di spesa all'ammontare complessivo dei crediti d'imposta richiesti.

Per le imprese che hanno diritto a un credito d'imposta superiore a 150.000,00 euro, il beneficio è utilizzabile all'esito dell'acquisizione dell'informazione antimafia di cui all'art. 91 del DLgs. 159/2011.

### ***Modalità di fruizione del credito d'imposta***

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, presentando il modello F24:

- attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate;
- a decorrere dal giorno lavorativo successivo alla pubblicazione del provvedimento dell'Agenzia delle Entrate con il quale sarà comunicato l'apposito codice tributo;
- entro il 31.12.2026.

L'ammontare del credito d'imposta utilizzato in compensazione non deve eccedere l'importo riconosciuto dal Ministero dell'Agricoltura, della sovranità alimentare e delle foreste, pena lo scarto dell'operazione di versamento.

Il credito d'imposta in esame non è soggetto:

- al limite annuale di utilizzo dei crediti d'imposta agevolativi, pari a 250.000,00 euro (art. 1 co. 53 della L. 244/2007);
- al limite generale annuale di compensazione nel modello F24, pari a 2 milioni di euro (art. 34 della L. 388/2000).

### ***Irrilevanza fiscale***

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito d'impresa, né della base imponibile dell'IRAP e non rileva ai fini della determinazione del pro rata di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, di cui agli artt. 61 e 109 co. 5 del TUIR.

### ***Cumulabilità***

Il credito d'imposta in esame è cumulabile:

- con altre agevolazioni aventi ad oggetto i medesimi costi, purché il cumulo non comporti il superamento del costo sostenuto;
- con aiuti de minimis in relazione ai medesimi costi, purché tale cumulo non determini il superamento dell'intensità di aiuto consentita dalla disciplina europea di riferimento.

### ***Controlli, sanzioni e decadenza dal beneficio***

Il Ministero dell'Agricoltura, della sovranità alimentare e delle foreste effettua idonei controlli, anche a campione, in misura proporzionale al rischio e all'entità del beneficio in relazione al costo agevolabile sostenuto, attestato dalle relative fatture:

- sulla sussistenza delle condizioni per la fruizione e il mantenimento dell'agevolazione;
- sulla veridicità delle dichiarazioni rese ai sensi del DPR 445/2000.

Qualora l'Agenzia delle Entrate accerti, nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo, l'indebita fruizione totale o parziale del credito d'imposta in esame, ne dà comunicazione in via telematica al Ministero dell'Agricoltura, della sovranità alimentare e delle foreste che, previo svolgimento delle verifiche di competenza, provvede ad attivare le procedure di recupero.

Disposta la revoca dell'agevolazione, il Ministero provvede al recupero presso i soggetti beneficiari dell'importo indebitamente fruito, maggiorato di interessi e sanzioni ai sensi di legge.