

Risposta n. 325/2022

OGGETTO: Cessione di navi a un fondo comune di investimento alternativo chiuso riservato (FIA), con contestuale retro-locazione delle stesse al cedente - Trattamento ai fini dell'IVA - articolo 8-bis, comma 1, lettera a), del d.P.R. n. 633 del 1972

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA S.p.A. (di seguito "Istante", "Società" o "SGR") riferisce che BETA S.p.A. è una delle compagnie di navigazione fra le più rilevanti in Italia operante su svariate rotte nel Mar Mediterraneo. BETA è la *holding* operativa del "Gruppo BETA" che controlla, tra le altre, GAMMA S.p.A. Il Gruppo BETA opera attraverso tre principali categorie di *business*:

1) Traghetti: la flotta è composta da oltre (...) traghetti, tutti iscritti nel Registro Internazionale di cui all'articolo 1 del decreto-legge 30 dicembre 1997, n. 457, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1998, n. 30, attraverso i quali le società del Gruppo BETA offrono servizi di trasporto passeggeri, veicoli e merci. Si tratta della *business unit* più importante, da cui derivano i principali ricavi del gruppo;

2) Rimorchiatori: le società del Gruppo BETA gestiscono una flotta di "n." rimorchiatori presso alcuni porti italiani (...), attraverso i quali forniscono servizi di

rimorchio sia all'interno dei porti che in mare aperto, ivi incluse le operazioni di sicurezza portuale consistenti nell'assistenza alle navi in manovra e negli interventi di soccorso in caso di incendio e/o incidente;

3) Operazioni portuali: attraverso le società X1, X2, X3, X4. e X5, che detengono le relative concessioni in esclusiva rilasciate dalle autorità portuali italiane competenti.

In data (...) giugno 2020, BETA ha depositato una domanda di concordato con riserva, ai sensi dell'articolo 161, comma 6, del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267 ("Legge Fallimentare"), chiedendo la concessione del termine massimo previsto dalla legge, per il deposito di una domanda volta all'omologazione degli accordi di ristrutturazione ovvero, in alternativa, per il deposito di una proposta di concordato con continuità aziendale.

In data (...) marzo 2021, BETA ha depositato una proposta di concordato preventivo con continuità aziendale unitamente al piano concordatario, la documentazione di legge e la relazione del professionista indipendente. In data (...) giugno 2021 il Tribunale di (...) ha dichiarato aperta la procedura di concordato preventivo. La controllata GAMMA, anch'essa in stato di crisi, è stata ammessa alla procedura di concordato preventivo.

Il (...) gennaio 2022, BETA e GAMMA hanno depositato le modifiche alle originarie domande di concordato, fondandole sul *term-sheet* firmato con i principali creditori finanziari, i cui contenuti sono stati riflessi in pari data nel nuovo piano di concordato di BETA e nel piano di GAMMA (di seguito, "Piano"). I principali creditori di BETA e GAMMA sono costituiti dagli obbligazionisti e dagli istituti di credito (di seguito, "Creditori Finanziari") e da Y1 S.p.A. in amministrazione straordinaria.

La formulazione del Piano concordatario si fonda essenzialmente sulle seguenti previsioni:

a) Istituzione di un fondo comune di investimento alternativo (FIA) da parte

dell'Istante. Ai sensi del Piano, è previsto che l'Istante istituisca un fondo comune di investimento alternativo chiuso riservato ai sensi dell'articolo 37 del "*Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, ai sensi degli articoli 8 e 21 della legge 6 febbraio 1996, n. 52*" (di seguito, "TUF"), approvato con decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e dell'articolo 14 del D.M. 5 marzo 2015, n. 30 gestito dalla medesima Società ("Fondo"), e le cui quote saranno sottoscritte da alcuni Creditori Finanziari;

b) Esecuzione del concordato preventivo con assunzione parziale del debito . Il Fondo acquisterà la proprietà della quasi totalità delle navi di BETA e GAMMA impegnate nel settore del trasporto passeggeri che esercitano tratte in concessione dei servizi di trasporto marittimo, tranne il ramo rimorchiatori ed alcune navi. In particolare, le navi oggetto di trasferimento a favore del Fondo saranno quelle adibite ai servizi di trasporto passeggeri, veicoli e merci (di seguito, le "Navi"). Il corrispettivo per il trasferimento delle Navi sarà pagato dal Fondo mediante l'accollo liberatorio (e quindi con totale liberazione dei debitori originari) di una corrispondente porzione del debito di BETA e GAMMA *post* ristrutturazione verso i Creditori Finanziari e Y1 S.p.A.;

c) al trasferimento della proprietà delle Navi al Fondo, si realizzerà la condizione sospensiva di efficacia dei contratti ai sensi dei quali BETA e GAMMA prenderanno in locazione a scafo nudo le Navi dal Fondo medesimo, per tutta la durata del Piano, ed avranno il diritto di riacquisto delle stesse entro il 2025. Ciò consentirà loro di proseguire la propria attività senza soluzione di continuità, mantenendo la qualifica di armatori e rimanendo nella piena disponibilità della Navi;

d) successivamente, *post* esecuzione del concordato, BETA e GAMMA saranno fuse in una società di nuova costituzione ("DELTA"), che proseguirà l'attività armatoriale di BETA e GAMMA senza soluzione di continuità;

e) sulla base della proposta concordataria, è atteso che i debiti finanziari accollati dal Fondo quale corrispettivo del prezzo di cessione delle Navi siano rimborsati entro

il (...) attraverso la vendita delle Navi e i proventi realizzati dalla locazione a scafo nudo delle Navi a BETA e GAMMA (successivamente a DELTA).

Si rileva, per completezza, che ai fini della stima delle risorse finanziarie a servizio della procedura concordataria, il Piano è stato predisposto nel presupposto dell'applicabilità del regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 8-*bis*, comma 1, lettera *a*), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, "Decreto IVA"), al trasferimento delle Navi a favore del Fondo.

Per quanto qui rileva, l'acquisto e la detenzione in via diretta di navi da parte di un FIA chiuso riservato è consentito in forza dell'articolo 4, lettera *f*), del D.M. n. 30 del 2015. Poiché i FIA - diversamente dalle società di investimento a capitale fisso (SICAF) o variabile (SICAV) - sono organismi di investimento collettivo del risparmio aventi forma contrattuale e sono, pertanto, privi di personalità giuridica, i contratti di compravendita dei beni in cui il patrimonio di tali FIA è investito, nel caso di specie le Navi, sono sempre stipulati dalla società di gestione del risparmio ("SGR"), che agisce per conto del FIA.

Allo stesso tempo, i beni in cui il patrimonio di un FIA è investito, e quindi in questo caso le Navi, sono intestati alla medesima SGR, per conto del FIA in questione.

In particolare, con riferimento al caso in oggetto, l'acquisto delle Navi sarà effettuato dal Fondo che sarà istituito e gestito dall'Istante, in tempo utile per dare esecuzione alle operazioni previste nella proposta di concordato.

Sotto il profilo delle implicazioni civilistiche e di diritto della navigazione derivanti dal trasferimento delle Navi al Fondo, nel caso di specie la procedura di trasferimento delle navi sarà la seguente: stipula di atto di compravendita nella forma della scrittura privata autenticata ovvero dell'atto pubblico in cui, adottando l'impostazione propria del diritto italiano, verranno dettagliati gli obblighi del venditore e del compratore e il meccanismo di passaggio della proprietà a fronte del pagamento del prezzo. L'atto verrà poi trascritto nelle matricole della nave (ovvero nel Registro Internazionale) presso la Capitaneria di Porto territorialmente competente

(...), al fine degli adempimenti connessi alla pubblicità navale e per l'opponibilità del trasferimento nei confronti di soggetti terzi.

Come anticipato, inoltre, poiché il Fondo si qualifica come organismo di investimento collettivo del risparmio avente forma contrattuale e, pertanto, privo di personalità giuridica, il contratto di acquisto delle Navi da parte del Fondo sarà stipulato dall'Istante, agendo per conto del Fondo che ai sensi dell'articolo 36, comma 4, del TUF costituisce patrimonio autonomo e distinto da quello della SGR.

Coerentemente, le formalità sopra descritte relative al trasferimento di proprietà delle Navi saranno effettuate a favore della medesima SGR, per conto del Fondo in questione.

Per effetto dell'omologa del concordato preventivo, il Fondo:

- acquisterà le Navi da BETA e GAMMA per concederle simultaneamente in locazione a scafo nudo agli stessi. Il Fondo, pertanto, non assumerà mai in relazione alle Navi la qualifica di armatore;

- di converso, BETA e GAMMA continueranno ad utilizzare le Navi per l'esercizio dell'attività commerciale di trasporto passeggeri senza alcuna soluzione di continuità mantenendo la qualifica di società armatrici. In virtù del contratto di locazione a scafo nudo, inoltre, BETA e GAMMA disporranno del diritto di riacquisto dell'intera flotta da esercitarsi al termine del 2025.

Tutte le Navi oggetto della prospettata cessione sono (e continueranno a essere):

- "adibite alla navigazione in alto mare";
- utilizzate da BETA e GAMMA (e post concordato da DELTA) per l'esercizio dell'attività commerciale di trasporto passeggeri, e
- iscritte nel Registro Internazionale di cui all'articolo 1 del d.l. n. 457 del 1997.

La struttura dell'operazione in questione è stata individuata sulla base di un accordo raggiunto tra i Creditori Finanziari e il Gruppo BETA ad esito di complesse discussioni e negoziazioni protrattesi per svariati mesi.

L'obiettivo della stessa è di soddisfare, per quanto possibile, gli interessi di

entrambe le parti nonché - più in generale - del mercato che utilizza i servizi di trasporto passeggeri del Gruppo BETA, in quanto:

- da un lato, il trasferimento della proprietà delle Navi a favore del Fondo consente ai Creditori Finanziari - creditori e quotisti del Fondo medesimo *post* omologa dei concordati - di ottenere un'importante garanzia al soddisfacimento dei propri crediti (che saranno muniti di ipoteca sulle Navi di titolarità del Fondo);

- dall'altro lato, l'immediata e contestuale locazione a scafo nudo delle Navi alle medesime BETA e GAMMA garantisce al Gruppo BETA - e più in generale al mercato che ne utilizza i servizi di trasporto - la continuità nello svolgimento dei servizi medesimi, senza interruzioni di sorta.

Stante quanto indicato in premessa, con la presente istanza di interpello si intende chiedere (**quesito 1**) quali siano i riflessi ai fini dell'IVA - in capo a BETA e GAMMA e in capo al Fondo - della cessione delle Navi, considerato che l'articolo 8-*bis*, comma 1, lettera *a*), del Decreto IVA non precisa se la condizione della "*destinazione all'esercizio di attività commerciali*" delle navi oggetto di compravendita debba essere verificata in capo al cessionario (*i.e.* il Fondo) ovvero in capo all'effettivo utilizzatore (*i.e.* BETA/GAMMA, per effetto del contratto di locazione a scafo nudo che verrà stipulato con il Fondo).

La corretta interpretazione di tale condizione è fondamentale ai fini dell'applicazione della citata disposizione, dal momento che il cessionario delle Navi, nel caso di specie, è privo di soggettività passiva ai fini dell'IVA.

Nel caso di applicabilità della disposizione di cui all'articolo 8-*bis*, comma 1, lettera *a*), del Decreto IVA, l'Istante chiede chiarimenti, inoltre, in merito alla procedura da adottare ai fini della dimostrazione dell'utilizzo delle navi in alto mare (**quesito 2**).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Quesito 1

L'Istante ritiene che la cessione delle Navi in esame debba ritenersi soggetta al regime di non imponibilità di cui all'articolo 8-*bis*, comma 1, lettera *a*), del Decreto IVA, e ciò a prescindere dalla qualificazione soggettiva ai fini IVA del cessionario (*i.e.* il Fondo).

Quesito 2

Qualora la fattispecie descritta fosse riconducibile nell'ambito applicativo dell'articolo 8-*bis*, comma 1, lettera *a*), del Decreto IVA, l'Istante ritiene che sia possibile utilizzare la procedura indicata con la Risoluzione n. 54/E del 6 agosto 2021, in merito alla presentazione della dichiarazione telematica nei casi di cc.dd. fornitori indiretti. Nel caso in questione ciò comporterebbe quanto segue:

"1. BETA e GAMMA, in qualità di locatarie delle navi, rilasceranno per quanto di rispettiva competenza la dichiarazione di cui al Provvedimento compilando: (i) il frontespizio e (ii) il Quadro B (barrando la casella "Acquisti" in colonna 4 e la specifica nel rigo B4, colonna 3, del codice fiscale della SGR per conto del Fondo in qualità di locatore);

2. la SGR per conto del Fondo, in qualità di cessionario delle navi, ricevuta la copia delle dichiarazioni di cui al punto 1., trasmette queste ultime - con indicazione del relativo protocollo rilasciato dall'Agenzia delle entrate - alle medesime BETA e GAMMA;

3. BETA e GAMMA indicano nelle fatture di cessione delle navi al Fondo il protocollo di ricezione della dichiarazione già presentata dalle stesse in qualità di locatarie (...)".

In alternativa, qualora la soluzione sopra prospettata non fosse condivisa dall'Agenzia delle Entrate, l'Istante propone di prevedere che - in aggiunta alla dichiarazione di BETA e GAMMA - *"anche il Fondo (tramite la SGR operante per suo conto) trasmetta la dichiarazione di cui al Provvedimento compilando: (i) il frontespizio e (ii) il Quadro B (barrando la casella "Acquisti" (in colonna 4) e la*

specifica nel rigo B4, colonna 3, del codice fiscale di BETA e GAMMA in qualità di cedenti). In tale ipotesi, BETA e GAMMA indicheranno nelle fatture di cessione delle navi al Fondo il protocollo di ricezione delle dichiarazioni presentate sia dalle stesse in qualità di locatarie (...), sia dal Fondo".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Quesito 1

Il presente parere è reso sulla base degli elementi e dei documenti forniti dalla Società, qui assunti acriticamente, la cui verifica implica, di per sé, accertamenti e rilevamenti tecnici non esperibili in sede di interpello, rispetto ai quali rimane impregiudicata ogni possibilità di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria. In questa sede, inoltre, si presuppone che l'operazione prospettata dall'Istante venga realizzata nel rispetto della speciale normativa del settore, sulla quale la scrivente Agenzia non ha competenza.

L'articolo 8-*bis*, comma 1, lettera *a*), del Decreto IVA stabilisce che non sono imponibili agli effetti dell'IVA *"le cessioni di navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca nonché le cessioni di navi adibite alla pesca costiera o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla legge 11 febbraio 1971, n. 50"*.

Tale disposizione discende dall'articolo 148, paragrafo 1, lettera *c*) della Direttiva 112/2006/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (di seguito "Direttiva IVA"), secondo cui gli Stati membri esentano *"le cessioni, trasformazioni, riparazioni, manutenzioni, noleggi e locazioni delle navi di cui alla lettera a) [n.d.r. le navi adibite alla navigazione in alto mare e al trasporto a pagamento di passeggeri o utilizzate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca, nonché le navi adibite ad operazioni di salvataggio ed assistenza in mare e le navi adibite alla pesca costiera]*

nonché le cessioni, locazioni, riparazioni e manutenzioni degli oggetti, compresa l'attrezzatura per la pesca, in esse incorporati o destinati al loro servizio".

Dalla ricostruzione normativa sopra effettuata emerge, in particolare, che agli effetti dell'IVA le cessioni di navi costituiscono operazioni non imponibili, a condizione che:

1) siano adibite alla navigazione in alto mare (cfr. risoluzioni n. 2/E del 12 gennaio 2017 e n. 6/E del 16 gennaio 2018);

2) siano destinate all'esercizio di attività commerciali.

In merito al requisito della destinazione all'esercizio di attività commerciali, appaiono utili i chiarimenti della Corte di Giustizia UE che, seppur in materia di cessione di aeromobili [cfr. ora articolo 148, paragrafo 1, lettera e), della Direttiva IVA], ha precisato, in sintesi, che ai fini della non imponibilità IVA non assume rilevanza l'identità del beneficiario della cessione o del proprietario dell'aeromobile, bensì la circostanza che gli aeromobili, oggetto della cessione, siano "usati da" una compagnia che pratichi essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento.

In altri termini, secondo quanto stabilito dai giudici unionali, può rientrare nella previsione di non imponibilità IVA anche *"la cessione di un aeromobile a un operatore che non è esso stesso una «compagnia di navigazione aerea che pratica essenzialmente il trasporto aereo internazionale a pagamento» (...), ma che acquista tale aeromobile per l'uso esclusivo di quest'ultimo da parte di una siffatta compagnia"* (Corte di Giustizia, sentenza del 19 luglio 2012, causa C-33/11).

In sostanziale conformità con tale principio, la Linea Guida risultante dalla 100a riunione del Comitato IVA del 24-25 febbraio 2014 [DOCUMENT D - taxud.c.1(2014)2716782 - 803] ha chiarito che, anche in caso di cessione di navi, l'esenzione [cfr. articolo 148, paragrafo 1, lettera c), della Direttiva IVA] può applicarsi qualora il mezzo sia ceduto *"a un soggetto passivo che acquisisce tale nave al fine di consentire a un altro soggetto passivo di utilizzarla per attività commerciali in alto mare, ma solo se l'acquisizione è per il noleggio immediato di quella stessa"*

nave" ("The VAT Committee almost unanimously agrees that the exemption laid down in Article 148(c) of the VAT Directive shall be applicable to the supply of a vessel to a taxable person acquiring that vessel with a view to allowing another taxable person to use it for commercial activities on the high seas but only if the acquisition is for the immediate hire of that vessel").

Secondo il Comitato IVA, dunque, la non imponibilità della cessione di una nave è applicabile anche qualora la nave sia:

1. ceduta a un soggetto passivo che la utilizzi non per la propria attività commerciale in alto mare, ma per consentirne l'utilizzo a un terzo soggetto passivo per la propria attività commerciale in alto mare;

2. e sempre che l'acquisizione da parte del cessionario sia accompagnata dal contestuale noleggio di quella stessa nave.

Tanto premesso, si ritiene che la fattispecie descritta dall'Istante sia nel complesso compatibile con la circostanza *sub 1)*, in quanto l'intera operazione è effettuata per il tramite di una SGR, che è un soggetto passivo IVA e opera per conto del Fondo.

Per l'articolo 36 del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 (*i.e.* Testo Unico della Finanza - TUF), "3. *La Sgr che ha istituito il fondo o la società di gestione che è subentrata nella gestione agiscono in modo indipendente e nell'interesse dei partecipanti al fondo, assumendo verso questi ultimi gli obblighi e le responsabilità del mandatario.*

4. *Ciascun fondo comune di investimento, o ciascun comparto di uno stesso fondo, costituisce patrimonio autonomo, distinto a tutti gli effetti dal patrimonio della società di gestione del risparmio e da quello di ciascun partecipante, nonché da ogni altro patrimonio gestito dalla medesima società; delle obbligazioni contratte per conto del fondo, la Sgr risponde esclusivamente con il patrimonio del fondo medesimo (...).*"

E infatti, come affermato dall'Istante, "*i contratti di compravendita dei beni in*

cui il patrimonio di tali FIA è investito, nel caso di specie le Navi, sono sempre stipulati dalla società di gestione del risparmio ("SGR"), che agisce per conto del FIA ".

Sarà sempre la SGR a concedere contestualmente l'utilizzo delle Navi a un terzo (nel caso *de quo*, le stesse società cedenti, BETA e GAMMA) per l'attività commerciale in alto mare di trasporto passeggeri svolta da queste ultime.

Il caso in esame sembra, inoltre, soddisfare la condizione *sub* 2), in quanto dall'istanza emerge che:

- il trasferimento della proprietà delle Navi alla Società avverrà contestualmente alla concessione delle stesse in locazione a BETA e GAMMA cosicché l'attività commerciale di trasporto passeggeri proseguirà in capo a queste ultime senza soluzione di continuità;

- BETA e GAMMA mantengono la qualifica di armatori e restano sempre nella piena disponibilità della Navi;

- le Navi continuano a essere iscritte nel Registro Internazionale di cui all'articolo 1 del d.l. n. 457 del 1997.

In conclusione, fermo restando che la verifica dei requisiti sopra indicati implica valutazioni di fatto che esulano dalle prerogative dell'interpello, si ritiene che l'operazione *de quo* possa rientrare nella previsione di cui all'articolo 8-*bis*, comma 1, lettera *a*), del Decreto IVA. Le Navi pertanto saranno cedute alla Società in regime di non imponibilità IVA in quanto riconducibile fra "*le cessioni di navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività commerciali (...)*".

Ad ogni buon fine si fa presente che nessun riscontro è reso in questa sede in ordine al trattamento IVA dei canoni di locazione a scafo nudo delle Navi, in quanto non oggetto di specifico quesito, ferma restando la possibilità per il contribuente di presentare sul punto apposita istanza di interpello.

Quesito 2

Per l'articolo 8-*bis*, comma 3, del Decreto IVA "*(...) I soggetti che intendono*

avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza pagamento dell'imposta attestano la condizione della navigazione in alto mare mediante apposita dichiarazione. La dichiarazione deve essere redatta in conformità al modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate e deve essere trasmessa telematicamente all'Agenzia delle entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione. La dichiarazione può riguardare anche più operazioni tra le stesse parti. Gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione devono essere indicati nelle fatture emesse in base ad essa, ovvero devono essere riportati dall'importatore nella dichiarazione doganale. I soggetti che dichiarano una percentuale determinata provvisoriamente, sulla base dell'uso previsto della nave, verificano, a conclusione dell'anno solare, la sussistenza della condizione dell'effettiva navigazione in alto mare".

Rinviando al provvedimento del Direttore dell'Agenzia prot. n. 151377 del 15 giugno 2021, con cui è stato approvato il relativo modello, e alla risoluzione n. 54/E del 6 agosto 2021 tutti i dettagli del caso sulle modalità di compilazione ed invio della dichiarazione, va evidenziato che la stessa:

- è presentata dal soggetto cessionario/committente (direttamente o tramite intermediario delegato) ovvero, in alternativa, "*dall'armatore, dal proprietario dell'imbarcazione, dal comandante o dal soggetto che abbia la responsabilità gestionale effettiva della nave (cfr. Risoluzione 6/E del 16 gennaio 2018)*" (così la risoluzione n. 54/E);

- può riguardare più operazioni tra le stesse parti.

Alla luce di tali elementi, nel caso di specie, in cui dalle pattuizioni tra le parti nell'ambito del concordato preventivo aperto presso il Tribunale di (...), la navigazione in alto mare sembrerebbe "pacifica" - l'Istante evidenza, tra l'altro, che le cedenti "*continueranno ad utilizzare le navi per l'esercizio dell'attività commerciale di trasporto passeggeri senza alcuna soluzione di continuità mantenendo la qualifica di società armatrici*" - si ritiene che possa essere presentata una sola dichiarazione da

parte del fondo (*i.e.* dell'Istante, quale SGR che lo governa), compilando, tra l'altro, il frontespizio ed il quadro B [barrando la casella "Acquisti" (in colonna 4) e la specifica nel rigo B4, colonna 3, del codice fiscale di BETA e GAMMA in qualità di cedenti]. In conseguenza, BETA e GAMMA indicheranno nelle fatture di cessione delle navi al Fondo il protocollo di ricezione della dichiarazione cui potranno fare riferimento anche i loro fornitori/subfornitori (soggetti cedenti/prestatori di beni/servizi nei confronti dei locatari delle navi per i quali ricorrano le condizioni per invocare il regime di non imponibilità), secondo le indicazioni contenute nella più volte richiamata risoluzione n. 54/E del 2021 [cfr., in particolare, il punto 2) della stessa].

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)