

Risposta n. 511/2022

OGGETTO: Percentuale di detrazione IVA - Artt. 19, comma 5 e 19-bis del DPR n. 633 del 1972 - Operazione di fusione per incorporazione tra società con percentuali di detrazione IVA differenti

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

QUESITO

La società ALFA (di seguito "*ALFA*") - soggetto giuridico di diritto italiano operante nel settore della medicina di laboratorio, della medicina del lavoro e dei connessi servizi alle imprese e di diagnostica specialistica in generale - riferisce di effettuare quasi esclusivamente operazioni esenti dall'IVA, ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 18) del DPR n. 633 del 1972 e, conseguentemente, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti, di applicare il meccanismo del pro-rata di detraibilità, ai sensi degli artt. 19, comma 5, e 19-*bis* del DPR n. 633 del 1972.

La medesima società interpellante, in attuazione delle strategie di business delineate all'interno del gruppo, sarà interessata da un processo di riorganizzazione aziendale che comporterà nel biennio 2022-2023 la realizzazione di varie operazioni di fusione per incorporazione con altre società minori, partecipate dal medesimo soggetto controllante la stessa istante (ALFA Holding.) e operanti nel medesimo settore di

attività della medicina di laboratorio e diagnostica.

A tal riguardo, la società ALFA rappresenta che alla data di presentazione dell'istanza interpello ha già incorporato i due soggetti giuridici di seguito elencati:

- la società BETA come risulta da atto di fusione per incorporazione stipulato il 24 marzo 2022 (efficacia giuridica dell'operazione a partire dal **XXX 2022**);
- le società DELTA e ZETA come risulta da atto di fusione per incorporazione stipulato in data 21 dicembre 2021 (efficacia giuridica dall'operazione a partire dal **XXX 2022**).

Ciò posto, la società istante - dopo aver evidenziato che:

- le tre società incorporate (BETA, DELTA e ZETA) e la stessa incorporante (ALFA), pur operando nel medesimo settore di medicina di laboratorio e diagnostica, applicano, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti, il meccanismo del pro-rata di detrazione con percentuali differenti in ragione della diversa incidenza delle operazioni esenti sulla formazione del volume d'affari di ciascuna società;
- l'attuale cotesto normativo non disciplina il calcolo della percentuale di pro-rata di detraibilità, di cui agli artt. 19, comma 5 e 19-bis del DPR n. 633 del 1972, in caso di fusione per incorporazione tra società soggette a regimi IVA diversi e/o soggetti che presentano percentuali di detraibilità IVA diverse;
- la stessa interpellante ha adottato un approccio prudenziale considerando, in sede di effettuazione delle liquidazioni periodiche IVA, l'imposta assolta sugli acquisti come interamente indetraibile;
- entro il mese di aprile 2023 la medesima interpellante dovrà presentare la dichiarazione IVA annuale relativa all'anno d'imposta 2022, corredata di diversi moduli al fine di dichiarare i dati per il periodo ante fusione di ciascuna delle società incorporate nel corso dell'anno 2022;

prospetta dubbi di natura interpretativa e difficoltà operative in merito alle modalità di calcolo del pro-rata di detraibilità, di cui ai già citati artt. 19, comma 5 e

19-bis del richiamato DPR n. 633 del 1972, cui far riferimento ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione nella fattispecie in esame, anche alla luce dell'orientamento giurisprudenziale formatosi in materia con la sentenza del 5 novembre 2020, n. 24708 della Suprema Corte.

Sul tema del conteggio del pro-rata di detrazione in caso di operazione di aggregazione aziendale che coinvolge soggetti passivi IVA che presentano differenti percentuali di pro-rata di detraibilità IVA, la Corte di Cassazione, con la citata pronuncia n. 24708 del 2020, ha, infatti, affermato che *"in tema di IVA, nel caso di fusione per incorporazione di una o più società in altra, ai fini del calcolo della percentuale detraibile da quest'ultima in relazione al compimento di operazioni esenti (cosiddetto pro rata) per l'anno d'imposta in cui si è perfezionata la fusione, occorre avere riguardo all'ammontare complessivo e aggregato delle operazioni imponibili ed esenti effettuate da tutte le società coinvolte senza che sia possibile tener conto di distinti pro rata, per ciascuna delle società incorporate, per il periodo antecedente alla fusione stessa."*

Quanto sopra rappresentato, la società istante, nell'evidenziare che il principio diritto statuito con la citata pronuncia dai giudici di legittimità contrasta con le modalità di esposizione nella dichiarazione IVA annuale delle posizioni delle società coinvolte nella fusione per incorporazione, formula tre quesiti in merito:

1) alle modalità di determinazione del cosiddetto "pro-rata provvisorio" da applicare nell'anno fiscale in cui avrà efficacia giuridica l'operazione di fusione per incorporazione (nel caso di specie 2022). In particolare, viene chiesto se la società incorporante nell'anno di efficacia giuridica dell'operazione straordinaria sia tenuta ad applicare provvisoriamente il "pro-rata definitivo" determinato in base al complesso delle operazioni (esenti e imponibili) effettuate dalla stessa nell'anno antecedente (2021); oppure se, alla luce dell'indirizzo giurisprudenziale di legittimità sopra illustrato, al momento dell'efficacia giuridica dell'operazione d'incorporazione di altro soggetto con percentuale di detraibilità differente debba procedere ad un ricalcolo del

cosiddetto "pro-rata provvisorio", tenendo conto del saldo aggregato delle operazioni (esenti ed imponibili) che concorrono a formare il volume d'affari sia della società incorporata sia della società incorporante e relative all'anno d'imposta antecedente alla fusione (2021);

2) ai criteri di determinazione del "pro-rata definitivo" applicabile alla fine dell'anno fiscale (2022) in cui si perfeziona la fusione e, conseguentemente, dell'ammontare complessivo di IVA detraibile in capo alla società incorporante all'atto della presentazione della dichiarazione IVA annuale relativa all'anno in cui avviene l'operazione di aggregazione aziendale;

3) alle modalità di determinazione del "pro-rata provvisorio" applicabile dall'incorporante nell'anno fiscale successivo a quello in cui è stata effettuata l'operazione di fusione per incorporazione (anno 2023).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In merito alla problematica prospettata al n. 1) - attinente l'individuazione del "pro-rata provvisorio" cui deve far riferimento la società incorporante nell'anno di perfezionamento, sotto il profilo giuridico, della fusione per incorporazione (2022) - vengono prospettate due possibili soluzioni, esemplificate anche a livello numero, ovvero:

a) la società risultante dall'operazione di fusione per incorporazione deve continuare ad applicare la percentuale "propria" di pro-rata di detrazione come risultante dalla dichiarazione IVA annuale relativa all'anno d'imposta precedente, ovvero anno 2021 (indicata nel rigo VF34, campo 10 del primo e unico modulo del modello di dichiarazione);

b) la società incorporante deve rideterminare la percentuale di pro-rata provvisorio tenendo conto anche delle operazioni effettuate dalla incorporata nel

periodo ante-fusione. La nuova percentuale di pro-rata di detraibilità, ricalcolata sulla base del saldo aggregato delle operazioni attive relative all'incorporata ed incorporante nel periodo ante fusione, verrà applicata a partire dalla data di efficacia giuridica della fusione per incorporazione.

A tal proposito, la società istante ritiene che la soluzione più corretta ed aderente al contesto normativo in vigore sia quella illustrata alla lettera a), per il seguente ordine di ragioni:

- l'art. 19-bis del DPR n. 633 del 1972 non contempla l'obbligo di rideterminazione del pro-rata in corso d'anno, ma indica solo la necessità di rideterminare la percentuale di detraibilità solo in riferimento al momento del conguaglio finale in sede di dichiarazione annuale;

- la società risultante dalla fusione per incorporazione dovrà continuare ad applicare la percentuale di pro-rata di detrazione "provvisoria", come determinata sulla base delle risultanze dell'anno precedente, fino al momento di determinazione definitiva della percentuale di pro-rata da effettuare in sede di conguaglio finale.

Ai fini della soluzione del quesito di cui al n. 2) - riguardante di fatto la determinazione della percentuale di pro-rata definitivo da effettuare in sede di conguaglio con la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è perfezionata la fusione (nel caso di specie 2022) - la società istante richiama le modalità di compilazione dell'attuale Modello di dichiarazione IVA annuale relative alle fattispecie di trasformazioni soggettive (fusione per incorporazione).

In base alle predette istruzioni, la società incorporante (dichiarante) dovrà compilare un modulo per sé e tanti moduli differenti per ciascun delle società fuse nel corso dell'anno di riferimento della dichiarazione.

Ciò comporta che il modulo della società incorporata e il modulo della società incorporante presentino autonome percentuali di detrazione (rigo VF34, campo 10) e distinti campi in cui viene riportato l'ammontare di IVA detraibile sulla base della percentuale di pro-rata definitivo che emerge dal modulo stesso (rigo VF71).

La posizione annuale dell'incorporata per il periodo ante-fusione emerge poi dal quadro VL, dove l'ammontare di IVA detraibile maturato dall'incorporata nel periodo precedente alla fusione concorre in maniera distinta alla determinazione della posizione "finale" della società incorporante dichiarante.

Pertanto, qualora dal conguaglio finale emerga un credito della società incorporata nei confronti dell'erario, esso verrà riportato nel rigo VX2 insieme a tutti gli altri importi di IVA a credito che emergono dagli altri moduli del Modello. Tale impostazione comporta che tutto quanto emerge come importo di IVA a credito (o a debito) dai rigi VL39 (o VL38) di ciascun modulo vada a sommarsi algebricamente confluendo nell'importo totale di IVA a credito dell'incorporante-dichiarante.

A parere della società istante, le indicazioni operative contenute nelle istruzioni di compilazioni del modello di Dichiarazione IVA annuale appaiono coerenti con la disciplina civilistica dell'operazione di fusione, di cui all'art. 2504-bis del codice civile nonché con le modalità di esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti di cui all'art. 19, comma 1, secondo periodo del DPR n. 633 del 1972.

Non può negarsi, infatti, che al momento dell'incorporazione avvenuta in corso d'anno l'incorporata aveva già maturato il proprio diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti, seppure in una percentuale provvisoria determinata a norma dell'art. 19, comma 5, del DPR n. 633 del 1972, poi cristallizzata in sede di conguaglio.

Una modalità di compilazione del modello di dichiarazione IVA annuale più aderente al principio di diritto statuito con la più volte citata sentenza n. 24708 del 2020 dai giudici di legittimità imporrebbe, invece, alla società incorporante di procedere ad un calcolo del pro-rata di detrazione complessivo sulla base dei dati inclusi in tutti i moduli compilati, determinando così un'unica percentuale applicabile alle posizioni IVA delle società incorporate ante-fusione.

Secondo l'interpellante, tale impostazione non appare corretta per le ragioni di seguito riportate:

- il diritto alla detrazione IVA non sorge in sede di presentazione della

dichiarazione IVA annuale, ma al momento in cui l'imposta diviene esigibile;

- la società incorporata, che nel periodo ante fusione era un soggetto autonomo e indipendente, è titolare di diritti ed obblighi nei confronti dell'erario che non si possono considerare estinti in considerazione della circostanza che la stessa società sia stata coinvolta in un'operazione di fusione per incorporazione.

Per quanto concerne infine il quesito di cui al n. 3) - avente ad oggetto le modalità di calcolo del "pro-rata provvisorio" applicabile dall'incorporante nell'anno fiscale successivo a quello in cui è stata conclusa l'operazione di fusione per incorporazione (nel caso di specie 2023) - la società interpellante è dell'avviso che, pur in assenza di un quadro specifico della dichiarazione IVA annuale dedicato al calcolo del pro-rata provvisorio complessivo per l'anno successivo, la società risultante dalla fusione debba procedere alla determinazione dello stesso tenendo presente la totalità delle operazioni effettuate nel corso dell'anno precedente da tutte le società coinvolte nell'operazione di aggregazione aziendale di cui trattasi.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si evidenzia, in via preliminare, che con l'istanza di interpello indicata in oggetto la società istante, in qualità di soggetto risultante da un'operazione di fusione per incorporazione, prospetta alcuni quesiti in merito alle modalità di conteggio delle percentuali di detraibilità IVA, di cui agli artt. 19, comma 5 e 19-bis del DPR n. 633 del 1972, in presenza di un'operazione di aggregazione aziendale che coinvolga società (due incorporate e incorporante) che presentino delle percentuali (pro-rata) di detraibilità IVA differenti, in ragione della diversa incidenza delle operazioni esenti effettuate da ciascuna società sul relativo volume d'affari.

In particolare, i dubbi interpretativi delineati dall'istante, soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione IVA annuale anche per conto delle società

incorporate (soggetti estinti) nell'anno di perfezionamento della fusione per incorporazione, trovano fondamento nelle conclusioni, riportate testualmente dall'istante nel quesito, cui è pervenuta la Corte di Cassazione con la pronuncia n. 24708 del 2020.

Ai fini che qui interessano, giova, in primo luogo, ricordare che ai sensi dell'art. 2504-bis, primo comma, del codice civile, nella sua attuale formulazione, *"la società che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli obblighi delle società partecipanti alla fusione, proseguendo in tutti i loro rapporti, anche processuali, anteriori alla fusione"*.

Pertanto, come nel caso di specie, la fusione (per incorporazione) tra due o più società comporta di fatto il subentro della società incorporante (istante) nelle posizioni soggettive (attive e passive), ivi comprese quelle rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, facenti capo alla o alle società incorporate a decorrere dalla data di efficacia giuridica dell'operazione straordinaria di aggregazione aziendale.

Sotto il profilo degli adempimenti IVA, il soggetto incorporante è tenuto a presentare, ai sensi dell'art. 35 del DPR n. 633 del 1972, la dichiarazione di variazione dei dati e, in particolare, lo stesso dovrà compilare la sezione 1 del modello relativa alle operazioni straordinarie. Tale comunicazione, nell'ipotesi di fusione per incorporazione, determina l'automatica estinzione dei codici fiscali nonché delle partite IVA dei soggetti incorporati a partire dalla data di efficacia giuridica della fusione per incorporazione (cfr. istruzioni al Modello A/7).

Tanto premesso, ai fini della soluzione del quesito di cui al n. 1) - avente ad oggetto la determinazione del *"pro-rata provvisorio"* applicabile dalla società incorporante nel corso dell'anno di perfezionamento della fusione per incorporazione (2022) - si richiama la disciplina generale del pro-rata di detrazione ed, in particolare, l'art. 19, comma 5, del DPR n. 633 del 1972, che dispone che nell'ipotesi in cui uno stesso soggetto passivo IVA effettui operazioni imponibili ed operazioni esenti dall'imposta, il diritto alla detrazione dell'IVA spetta in misura proporzionale alla

prima categoria di operazioni e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'art. 19-bis del medesimo DPR n. 633.

Il secondo periodo del medesimo art. 19 stabilisce, altresì che *"nel corso dell'anno la detrazione è provvisoriamente operata con l'applicazione della percentuale di detrazione dell'anno precedente, salvo conguaglio alla fine dell'anno. I soggetti che iniziano l'attività operano la detrazione in base ad una percentuale di detrazione determinata presuntivamente, salvo conguaglio alla fine dell'anno"*.

Il successivo art. 19-bis, comma 1, stabilisce, inoltre, che la percentuale di detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti, di cui all'articolo 19, comma 5, è determinata in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo.

In base all'attuale contesto normativo i soggetti passivi IVA, che si trovano nella situazione disciplinata dall'art. 19, primo periodo, del DPR n. 633 del 1972, ovvero che svolgono sia attività imponibile sia attività esente, devono operare la detrazione nel corso dell'anno mediante la provvisoria applicazione della percentuale dell'anno precedente, salvo, poi, operare il conguaglio in sede di dichiarazione annuale, una volta acquisiti i dati consuntivi.

Anche i soggetti passivi d'imposta che iniziano l'esercizio dell'attività devono operare la detrazione d'imposta in base ad una percentuale di pro-rata quantificata in via presuntiva, salvo poi rideterminare la suddetta percentuale in via definitiva in sede di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno d'imposta di primo svolgimento dell'attività.

In altre parole, in via generale, le disposizioni normative sopra richiamate consentono ai soggetti passivi IVA, che effettuano sia operazioni esenti sia operazioni imponibili, di operare la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti in via provvisoria, ovvero sulla base di una percentuale di un pro-rata provvisorio corrispondente a quello definitivo dell'anno precedente oppure di un pro-rata stimato nell'ipotesi di inizio

attività, fermo restando l'obbligo posto a carico del medesimo soggetto che ha esercitato il diritto alla detrazione di effettuare un calcolo puntuale della percentuale di detraibilità in sede di presentazione della dichiarazione IVA, quando il dichiarante ha a disposizione i dati consuntivi.

Pertanto, con specifico riferimento al caso di specie si ritiene che la società incorporante nel corso dell'anno di perfezionamento dell'operazione di fusione (caso di specie 2022) possa continuare ad operare in via provvisoria la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti in base alla percentuale di pro-rata di detrazione "definitivo" individuato in sede di presentazione del modello di Dichiarazione IVA relativa all'anno precedente all'operazione straordinaria (2021), salvo conguaglio in sede di presentazione della dichiarazione IVA per il periodo d'imposta 2022.

Con specifico riguardo al quesito di cui al n. 2) - concernente i criteri di determinazione della percentuale di pro-rata definitivo da effettuare in sede di conguaglio con la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è perfezionata la fusione (2022) - giova far presente che le istruzioni al modello di Dichiarazione IVA anno d'imposta 2021, al paragrafo 3.3., in conformità alla disciplina di cui al richiamato art. dell'art. 2504-bis, del codice civile, forniscono indicazioni operative nei casi di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive ove si verifica, in linea generale, una situazione di continuità tra i soggetti partecipanti alla trasformazione (fusione, scissione, conferimento, cessione o donazione di azienda, successione ereditaria, ecc.).

In particolare, le predette istruzioni al modello di Dichiarazione IVA specificano che *"Qualora durante l'anno d'imposta cui si riferisce la dichiarazione siano state effettuate operazioni straordinarie ovvero trasformazioni sostanziali soggettive che abbiano comportato l'estinzione del soggetto dante causa (società incorporata, società scissa, soggetto conferente, cedente o donante, ecc.), **la dichiarazione IVA deve essere presentata unicamente dal soggetto avente causa (società incorporante, beneficiaria, conferitaria, soggetto cessionario, donatario, ecc.).***

*Pertanto, **il soggetto risultante dalla trasformazione** (società conferitaria, **incorporante**, ecc.) deve presentare il modello composto dal frontespizio e da due moduli (o da più moduli in relazione al numero di soggetti partecipanti all'operazione):*

- nell'unico frontespizio devono essere indicati la denominazione o ragione sociale, il codice fiscale, la partita IVA del soggetto risultante dalla trasformazione;

- nel modulo relativo al soggetto avente causa (modulo n. 01) devono essere compilati tutti i quadri inerenti la propria attività riportando i dati delle operazioni effettuate dallo stesso soggetto nel corso dell'anno 2021, compresi anche i dati relativi alle operazioni effettuate dal soggetto dante causa nella frazione di mese o trimestre nel corso del quale è avvenuta l'operazione straordinaria o la trasformazione sostanziale soggettiva. Devono essere altresì compilati i quadri VT e VX al fine di riepilogare i dati relativi ai soggetti partecipanti all'operazione;

- nel modulo relativo al soggetto dante causa devono essere compilati tutti i quadri inerenti l'attività dallo stesso svolta comprendendo i dati relativi alle operazioni effettuate fino all'ultimo mese o trimestre conclusosi anteriormente alla data dell'operazione straordinaria o della trasformazione. Inoltre, nel rigo VA1, campo 1, deve essere indicata la partita IVA del soggetto cui il modulo si riferisce.

Conseguentemente, in tale ipotesi il soggetto conferente, incorporato ecc., non deve presentare la dichiarazione IVA relativa all'anno 2021.

Dalle indicazioni operative contenute nelle istruzioni sopra riportate emerge che la società incorporante, nel compilare il modello di Dichiarazione IVA annuale, espone (nel modulo 01) i dati relativi al complesso delle operazioni effettuate dalla stessa nell'anno d'imposta 2022, ammontare in cui confluiscono le operazioni (post-fusione) virtualmente riferibili ai soggetti incorporati (estinti), operando di fatto un conguaglio della detrazione presuntivamente già operata, nel corso dell'anno 2022, sulla base della percentuale di detrazione pro-rata provvisoria (corrispondente alla definitiva dell'anno 2021).

Diversamente, le società incorporate (soggetti estinti) per il periodo ante fusione calcoleranno autonomamente il proprio pro-rata di detraibilità, sulla base dei dati esposti nel relativo modulo, applicandolo successivamente all'ammontare complessivo dell'imposta assolta sugli acquisti.

L'ammontare di IVA a credito eventualmente risultante dal quadro VL del modulo dedicato all'incorporata in sede di dichiarazione annuale confluirà integralmente nel totale dell'IVA a credito della società incorporante, subentrata nelle posizioni soggettive dei soggetti incorporati estinti, riportato del quadro VX.

Con specifico riferimento, invece, alla portata del principio di diritto statuito con la sentenza n. 24708 del 2020 richiamata dall'istante - che prescriverebbe un calcolo aggregato del pro-rata di detrazione per l'anno d'imposta in cui si è perfezionata la fusione tenendo conto dell'ammontare complessivo e aggregato delle operazioni imponibili ed esenti effettuate da tutte le società coinvolte, senza che sia possibile tener conto di distinti pro rata, per ciascuna delle società incorporate, per il periodo antecedente alla fusione stessa - occorre evidenziare che la stessa non appare conferente alla fattispecie oggetto dell'interpello in quanto nella citata sentenza, la Corte di Cassazione si è pronunciata sul diniego del rimborso del credito IVA maturato dal soggetto incorporato nel periodo ante fusione affermando un principio tout court non estendibile al caso rappresentato da ALFA.

Per quanto concerne infine il quesito di cui al n. 3), ovvero la determinazione del "pro-rata provvisorio" applicabile dall'incorporante nell'anno fiscale successivo a quello in cui è stata effettuata l'operazione di fusione per incorporazione (anno 2023) - si richiamano le indicazioni fornite alla lettera D) del paragrafo 3.3. delle istruzioni al modello di dichiarazione IVA, rubricate "*Volume d'affari di riferimento per l'applicazione dell'IVA nell'anno successivo all'operazione straordinaria o trasformazione sostanziale soggettiva*".

In base alle predette istruzioni, ai fini dell'applicazione dell'IVA nell'anno successivo all'operazione straordinaria o alla trasformazione sostanziale, deve essere

preso in considerazione il volume d'affari complessivo dell'anno d'imposta in cui è avvenuta l'operazione, risultante dai diversi moduli di cui si compone la dichiarazione. A detto volume d'affari occorre quindi far riferimento, secondo le disposizioni recate dal DPR n. 633 del 1972, per l'applicazione delle normative ad esso connesse, quali, ad esempio, lo status di esportatore abituale, l'applicazione del pro-rata provvisorio, la periodicità mensile o trimestrale delle liquidazioni ecc.

Pertanto, la società incorporante per l'anno d'imposta successivo a quello di perfezionamento dell'operazione di fusione per incorporazione (2023) dovrà operare la detrazione in via provvisoria sulla base di un pro-rata determinato in via presuntiva tenendo conto del volume d'affari complessivo risultante dal saldo aggregato dei volumi di affari indicati rispettivamente nei moduli relativi alla stessa dichiarante e ai soggetti incorporati, salvo l'onere di effettuare il conguaglio finale in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno successivo.

**firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Vincenzo Carbone
Delega n. 324214 del 10 agosto 2022**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)