

CONSIGLIO NAZIONALE DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI

***OGGETTO: Consulenza giuridica n. 956-45/2019
Associazione/Ordine CONSIGLIO NAZIONALE DOTTORI
COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTAB
Istanza presentata il 02/08/2019***

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 1 della L n. 208 del 2015, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (di seguito "CNDCEC") nella sua qualità di organo di rappresentanza della Professione, che esprime interessi diffusi in tutto il territorio nazionale, chiede chiarimenti in merito al "Credito di imposta per gli investimenti nel mezzogiorno", di cui all'articolo 1, commi da 98 a 108, della legge n. 208 del 2015, come modificato dalla legge 27 febbraio 2017, n. 18, di conversione del decreto-legge 29 dicembre 2016, n. 243 e da ultimo dall'articolo 1, comma 319 della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge Bilancio 2020) (di seguito, articolo 1).

Al riguardo, il CNDCEC ricorda che, ai sensi del comma 103, del richiamato articolo 1, i beneficiari della misura agevolativa in argomento per poter usufruire del credito di imposta devono presentare apposita "Comunicazione per la fruizione del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno" (di seguito CIM) all'Agenzia delle entrate, nella quale indicano la cadenza temporale dell'investimento programmato e il relativo credito di imposta suddiviso per anni di sostenimento dei costi.

Le istruzioni per la compilazione del modello CIM prevedono la possibilità per il contribuente di rinunciare al credito d'imposta o di rettificare una precedente comunicazione.

Il CNDCEC rappresenta che alcuni contribuenti, che non sono riusciti a rispettare la cadenza temporale degli investimenti programmati, hanno presentato istanza d'interpello alla Direzione Regionale della Calabria per sapere se fosse necessario presentare una comunicazione rettificativa con la corretta esposizione delle cadenze temporale degli investimenti.

Al riguardo, le imprese istanti, considerato che il credito d'imposta è attribuito per il periodo 1° gennaio 2016 - 31 dicembre 2020, hanno prospettato alla citata Direzione Regionale della Calabria la possibilità di realizzare l'investimento programmato nel periodo indicato dalla norma, a prescindere dalla pianificazione già esposta nell'originaria domanda di attribuzione; i beneficiari dell'agevolazione non hanno ritenuto necessario presentare nuova istanza o istanza di rettifica per la parte di investimenti non eseguita secondo la cadenza temporale dell'investimento già comunicata.

In risposta alle predette istanze, la Direzione Regionale della Calabria, nel condividere la soluzione proposta dagli istanti, ha ritenuto possibile realizzare l'investimento programmato nel periodo indicato dalla norma a prescindere dalla pianificazione dello stesso, senza procedere all'invio di una comunicazione rettificativa.

Il CNDCEC rileva che queste risposte agli interpelli non sono in linea con quanto affermato dalla scrivente nella risoluzione n. 39/E del 2 aprile 2019, dove è stato precisato che "il contribuente è tenuto a comunicare all'Agenzia delle entrate l'avvenuta rettifica del piano di investimento".

Tutto ciò premesso, in relazione ai contribuenti che si sono attenuti ai chiarimenti forniti dalla struttura territoriale dell'Agenzia, il CNDCEC chiede di sapere se:

1. l'invio di istanza di rettifica del modello CIM con l'indicazione di importi pari o minori rispetto alla comunicazione originaria, faccia venir meno il diritto alla fruizione del credito di imposta già attribuito o pregiudichi l'assegnazione delle somme già

complessivamente stanziare, salva la diversa modulazione tra le diverse annualità;

2. il contribuente mantiene la validità del certificato emesso nel caso in cui l'attribuzione del credito di imposta sia avvenuta dietro rilascio di certificato antimafia e non con condizione risolutiva;

3. si applicano alle compensazioni del credito di imposta effettuate in base all'avanzamento dell'investimento indicate "a consuntivo" nel quadro RU della dichiarazione dei redditi le sanzioni previste per gli utilizzi indebiti;

4. in relazione alle compensazioni già effettuate sulla base delle comunicazioni originarie in cui l'anno di sostenimento dei costi non coincide con l'anno di attribuzione del credito di imposta, sarà possibile trasmettere, successivamente alla presentazione dell'istanza di rettifica del modello CIM, un modello F24 rettificativo per modificare l'anno di riferimento.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

Il CNDCEC, tenuto conto del legittimo affidamento del contribuente che si è uniformato alle richiamate risposte all'interpello e che si trova ad aver posto in essere un comportamento in contrasto con la richiamata risoluzione 39/E del 2019, ritiene che le criticità operative possano trovare le seguenti soluzioni interpretative:

1. l'invio di istanza di rettifica con l'indicazione di importi pari o minori rispetto alla comunicazione originaria non pregiudica l'assegnazione delle somme già complessivamente stanziare e non fa venir meno il diritto alla fruizione del credito di imposta già attribuito, salvo la diversa modulazione tra le diverse annualità;

2. nel caso in cui l'attribuzione del credito di imposta sia avvenuta dietro rilascio di certificato antimafia e non con condizione risolutiva, il contribuente mantiene la validità del certificato emesso;

3. nessuna sanzione potrà essere applicata sulle compensazioni del credito di imposta effettuate in base all'avanzamento dell'investimento indicate a consuntivo nel RU della dichiarazione dei redditi;

4. per le compensazioni già effettuate sulla base delle comunicazioni originarie in cui l'anno di sostenimento dei costi non coincide con l'anno di attribuzione del credito di imposta, sarà possibile inviare, successivamente alla presentazione dell'istanza di rettifica "CIM", la conseguente istanza di rettifica del modello F24 per modificare

l'anno di riferimento.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, nell'attuale formulazione, prevede un credito di imposta a favore delle imprese che, a decorrere dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2020, effettuano l'acquisizione, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di beni strumentali nuovi, vale a dire macchinari, impianti e attrezzature varie, facenti parte di un progetto di investimento iniziale e destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo.

Il credito di imposta è riconosciuto, nel rispetto dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2017-2020, approvata con la decisione C(2014) 6424 final del 16 settembre 2014 della Commissione europea, come modificata dalla decisione C(2016) 5938 final del 23 settembre 2016, nonché nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal Regolamento (UE) n. 651/20145 della Commissione del 17 giugno 2014 (di seguito, regolamento di esenzione).

Al riguardo sono stati forniti chiarimenti con le circolari n. 34/E del 3 agosto 2016 e n. 12/E del 13 aprile 2017.

Ai fini della fruizione del credito de quo è necessario compilare e inoltrare telematicamente all'Agenzia delle entrate l'apposita comunicazione, (CIM16 e CIM17) nella quale è esposta la cadenza temporale dell'investimento programmato, con indicazione, per gli anni in cui l'agevolazione risulta vigente, anche delle somme investite e del relativo credito di imposta (cfr. Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 24 marzo 2016, Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2017 e Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 9 agosto 2019).

I dati presenti nella comunicazione e dichiarati dal contribuente sotto la propria responsabilità sono sottoposti a una verifica di carattere formale e, nell'ipotesi in cui l'ammontare complessivo del credito d'imposta risultante dalle comunicazioni inviate da una medesima impresa sia superiore a euro 150.000,00, l'Agenzia delle entrate effettua le verifiche previste dal decreto legislativo 6 settembre del 2011, n. 159, recante il "Codice delle leggi antimafia e delle misure di prevenzione, nonché nuove disposizioni in materia di documentazione antimafia, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 13 agosto 2010, n. 136" (di seguito, "codice antimafia").

In esito ai predetti controlli, qualora non sussistano motivi ostativi, è comunicata al

contribuente l'autorizzazione all'utilizzo in compensazione del credito d'imposta. Il contribuente può utilizzare il credito di imposta in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 9 luglio 1997 a partire dal quinto giorno successivo alla data di rilascio della ricevuta attestante la fruibilità del credito medesimo.

Come rappresentato nella citata circolare n. 34/E del 2016, i beneficiari potranno utilizzare esclusivamente il credito d'imposta maturato, ossia il credito d'imposta relativo agli investimenti già realizzati al momento della compensazione.

Con la risoluzione n. 39/E del 2 aprile 2019 è stato precisato che, nel caso di modifica del piano di investimento, il contribuente deve darne comunicazione all'Agenzia delle entrate, con l'invio della rettifica del modello di comunicazione CIM, indicando che gli investimenti originariamente dichiarati sono stati traslati ad altra annualità.

In presenza di investimenti integralmente traslati al periodo d'imposta successivo, come chiarito con la citata risoluzione n. 39/E del 2019, a seguito della presentazione della rettifica del modello CIM già inviato, il precedente modello è sostituito da quello rettificativo ed il credito "precedentemente" autorizzato non è più utilizzabile in compensazione.

L'ammontare complessivo del credito d'imposta utilizzabile dal beneficiario in compensazione tramite modello F24 è pari all'ammontare complessivo del credito indicato nella comunicazione di rettifica che, come riportato nelle istruzioni per la compilazione, sostituisce interamente la comunicazione originariamente trasmessa. Resta ferma, ovviamente, la validità delle compensazioni effettuate sulla base della comunicazione originaria con riferimento all'eventuale quota di credito per la quale non sono state segnalate modifiche con la comunicazione rettificativa.

A seguito dell'invio della comunicazione di rettifica nella quale è indicata la nuova programmazione degli investimenti, è comunicata al contribuente l'autorizzazione all'utilizzo in compensazione del credito d'imposta, qualora non sussistano motivi ostativi, a seguito della verifica della correttezza formale dei dati presenti nella comunicazione e dichiarati dal contribuente sotto la propria responsabilità.

Nell'ipotesi di integrale traslazione degli investimenti originariamente programmati, come nel caso oggetto della risoluzione n. 39/E del 2019, il contribuente non potrà utilizzare tale credito in compensazione, esponendo nel modello F24, quali anni di riferimento, gli anni originariamente programmati, ma dovrà indicare l'anno in cui gli stessi dovranno essere realizzati e attendere, a seguito della presentazione dell'istanza di rettifica, di ricevere la relativa ricevuta da parte dell'Agenzia.

Nell'ipotesi di investimenti traslati solo in parte al periodo d'imposta successivo, la presentazione della predetta istanza di rettifica del modello CIM, finalizzata a comunicare che parte degli investimenti programmati sono traslati agli anni successivi (seppur entro il 2020), non determina alcun effetto sulla quota di credito maturata che è rappresentata esclusivamente da quella corrispondente agli investimenti già posti in essere (cfr. circolare n. 34/E del 2016). Restano valide, quindi, anche le ipotesi di fruizione del credito in esame mediante compensazione dei crediti maturati nei periodi d'imposta precedenti alla rettifica, in presenza dell'avvenuta ricezione della originaria ricevuta attestante la fruibilità, sempre nei limiti degli investimenti realizzati.

La quota di credito oggetto di rettifica in conseguenza della riprogrammazione degli investimenti, invece, è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, a partire dal quinto giorno successivo alla data di rilascio della nuova ricevuta attestante la fruibilità del credito. In entrambe le ipotesi qui rappresentate, traslazione integrale o parziale degli investimenti originariamente programmati, la presentazione di una comunicazione rettificativa comporta la rideterminazione degli anni in cui il credito d'imposta è da considerarsi fruibile, con effetti indiretti sulle previsioni di spesa e i dati del consuntivo del bilancio dello Stato, ma senza incidere sul diritto alla fruizione dello stesso, che, si ricorda, resta subordinato all'effettivo realizzo degli investimenti.

Con riferimento al quesito sub 2), si precisa che la compilazione del "quadro C" è richiesta quando l'ammontare complessivo del credito di imposta risultante dalle comunicazioni CIM inviate dalla medesima impresa sia superiore a euro 150.000,00. Ciò al fine di operare le verifiche previste dal decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159, recante il "Codice delle leggi antimafia e delle misure di prevenzione, nonché nuove disposizioni in materia di documentazione antimafia, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 13 agosto 2010, n. 136".

Al riguardo, il ministero dell'Interno con circolare del 3 luglio 2018 ha rappresentato che il d.lgs. 13 ottobre 2014, n. 153, ha profondamente rivisitato il procedimento di rilascio della documentazione antimafia, attraverso la modifica degli artt. 88 e 92 del Codice.

In particolare, continua il citato Dicastero, sono state introdotte specifiche regole ai fini dell'erogazione di contributi, finanziamenti e altre provvidenze pubbliche, stabilendo che, laddove il provvedimento antimafia non venga rilasciato nel termine ordinario prescritto, l'Amministrazione procedente ha la facoltà, ma non l'obbligo, di sospendere il versamento fino alla ricezione della documentazione liberatoria.

In considerazione di ciò, anche in assenza della citata documentazione, i contributi qui in esame sono resi fruibili sotto condizione risolutiva. In caso di comunicazione della documentazione interdittiva, quindi, le compensazioni operate saranno da considerarsi non legittime.

In caso di comunicazione rettificativa o di nuova istanza relativa ad un ulteriore investimento, qualora sia già presente l'informazione antimafia liberatoria sulla prima istanza non si ritiene necessaria una nuova consultazione della banca dati nazionale unica della documentazione antimafia (BDNA) a condizione che il nulla osta sia in corso di validità (un anno dall'acquisizione, in base all'articolo 86, commi 2 e 5, del d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159) e il quadro C delle due istanze sia identico.

In caso di prima istanza per cui è stata comunicata l'autorizzazione sotto condizione risolutiva, e quindi si è in attesa dell'esito dell'istruttoria della Prefettura competente, non si ritiene necessaria una nuova consultazione della BDNA per l'istanza rettificativa o nuova, a condizione che il quadro C delle due istanze sia identico. In merito alla soluzione prospettata dal CNDCEC al punto sub 3) relativa all'applicazione di sanzioni sulle compensazioni del credito d'imposta effettuate in base all'avanzamento dell'investimento indicato a consuntivo nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, si formulano le seguenti osservazioni.

La fruizione del credito maturato, in linea di principio, può essere operata a partire dal quinto giorno successivo alla data di rilascio della ricevuta attestante la fruibilità del credito, fermo restando che gli investimenti risultino parimenti realizzati (cfr. circolare n. 34/E del 2016).

Nelle ipotesi in cui si tenti di utilizzare in compensazione un ammontare di credito d'imposta eccedente l'importo previsto e autorizzato sulla base del modello CIM originario, le procedure informatiche in via automatica procedono allo scarto del modello F24 (cfr. risoluzione n. 51/E del 2016).

Fermi restando i chiarimenti forniti con la risoluzione n. 39/E del 2019 (per meglio dire, la necessità di rettificare il modello CIM a seguito della traslazione in aventi degli investimenti programmati), quindi, a prescindere dalle informazioni contenute nel quadro RU, non appare plausibile l'ipotesi rappresentata con il quesito per cui emergerebbero eventuali sanzioni, salvo il caso in cui sia stato comunque utilizzato un credito d'imposta inesistente a causa della previa mancata effettuazione dell'investimento.

Nell'ipotesi in cui, in mancanza della presentazione della rettifica del modello CIM

originaria, un contribuente avesse utilizzato - sempre successivamente al momento di effettuazione dell'investimento - il credito d'imposta qui in commento utilizzando come anno di investimento quello originario (a titolo di mero esempio, il caso in cui l'investimento da CIM originario era previsto nell'anno 2017, ma è stato effettuato nel 2018; successivamente a tale momento, ma prima di aver rettificato il CIM, viene utilizzato il credito maturato, compilando il modello F24 con l'indicazione dell'anno 2017), non si applicheranno sanzioni alla rettifica operata dal contribuente al modello F24, successiva alla presentazione del nuovo Modello CIM, per renderlo coerente con tale ultimo e, in sostanza, con il corretto periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento.

Infine, per quanto concerne il quesito sub 4), - facoltà di inviare, successivamente alla presentazione dell'istanza di rettifica "CIM", una rettifica del modello F24 per modificare l'anno di riferimento in relazione alle compensazioni già effettuate sulla base delle comunicazioni originarie - si rappresenta che sulla base dei chiarimenti già forniti con i più volte menzionati documenti di prassi e per quanto descritto nella risposta al quesito n. 3, l'ipotesi qui rappresentata non possa considerarsi realizzabile. Diversamente, qualora si tratti di fruire del credito qui in esame per la quota rideterminata a seguito della presentazione dell'istanza di rettifica del modello CIM (cfr. Risoluzione n. 39/E del 2019), si precisa che nei limiti dell'ammontare del credito d'imposta maturato nei singoli periodi d'imposta (cfr. Circolare n. 34/E del 2016), i modelli F24 dovranno essere compilati in coerenza con i dati relativi alla effettiva dinamica degli investimenti comunicati con l'istanza di rettifica.

La rettifica dell'anno di riferimento indicato nel modello F24 in corrispondenza del credito compensato può essere richiesta nel caso in cui, per errore materiale di compilazione dello stesso modello F24, tale parametro non corrisponda all'anno in cui è stato effettivamente realizzato l'investimento agevolato. A titolo di esempio, rientra in tale caso l'ipotesi descritta in relazione al quesito precedente.

Telefisco 2020 - Le risposte dell'Agenzia delle entrate - Visto di conformità - Chi invia la dichiarazione dopo il visto

30 gennaio 2020

D. Con la risoluzione 99/E del 29 novembre 2019 è stato chiarito che per la regolarità del visto di conformità è necessario che il soggetto che appone il visto deve predisporre e trasmettere la dichiarazione.

La stessa risoluzione ha poi chiarito che, con riferimento alle condotte già poste in essere, gli uffici competenti valuteranno caso per caso la sussistenza dei presupposti per l'applicazione del comma 3 dell'articolo 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, e del comma 2 dell'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, secondo cui "non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza... dei modelli per la dichiarazione...". Al riguardo, si chiede di conoscere la corretta procedura da seguire:

- a) in presenza di visto di conformità apposto da un professionista in caso di dichiarazioni e scritture contabili predisposte e tenute dal contribuente;
- b) in presenza di visto di conformità rilasciato da un Raf di un Caf impresa su dichiarazioni predisposte da una o più società di servizi partecipate a maggioranza dalle stesse organizzazioni di categoria socie del Caf.

R. Con riferimento al primo quesito, si fa presente che l'articolo 23 del decreto del ministro delle Finanze 31 maggio 1999 prevede che: i professionisti rilasciano il visto di conformità se hanno predisposto le dichiarazioni e tenuto le relative scritture contabili; le dichiarazioni e le scritture contabili si intendono predisposte e tenute dal professionista anche quando sono predisposte e tenute direttamente dallo stesso contribuente o da una società di servizi di cui uno o più professionisti posseggono la maggioranza assoluta del capitale sociale, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso professionista.

Dalla formulazione della norma emerge che in caso di apposizione del visto di conformità, le dichiarazioni e le scritture contabili possono essere trasmesse e tenute dal contribuente e, in questo caso, si intendono trasmesse e tenute dal professionista che ha apposto il visto a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso professionista.

Coerentemente con questa impostazione, nei modelli di dichiarazione occorre indicare nella casella "Soggetto che ha predisposto la dichiarazione", il codice "1" se la dichiarazione è stata predisposta dal contribuente ovvero il codice "2" se la dichiarazione è stata predisposta dal professionista che effettua l'invio.

Con riferimento al secondo quesito, si fa presente che l'articolo 12 del decreto del ministro delle Finanze 31 maggio 1999 prevede che: "1. Il responsabile dell'assistenza fiscale rilascia il visto di conformità di cui all'articolo 2, se le dichiarazioni e le scritture contabili sono state predisposte e tenute dal Caf. 2. Le dichiarazioni e le scritture contabili si intendono predisposte e tenute dal Caf anche quando sono predisposte e tenute direttamente dallo stesso contribuente o da una società di servizi di cui all'articolo 11, comma 1, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità del Caf".

L'articolo 11 comma 1 del citato decreto n. 164 del 1999 dispone che per lo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale, il Caf può avvalersi di una società di servizi il cui capitale sociale sia posseduto, a maggioranza assoluta, dalle associazioni o dalle organizzazioni che hanno costituito il Caf o dalle organizzazioni territoriali di quelle che hanno costituito i Caf, ovvero sia posseduto interamente dagli associati alle predette associazioni e organizzazioni.

Dalla formulazione della norma emerge che in caso di apposizione del visto di conformità, le dichiarazioni e le scritture contabili possono essere trasmesse e tenute da una società di servizi e, in questo caso, si intendono trasmesse e tenute dal Caf a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso Caf.

Pertanto, è corretto che il visto di conformità sia rilasciato da un Raf di un Caf impresa su dichiarazioni predisposte e trasmesse telematicamente da una o più società di servizi partecipate a maggioranza dalle stesse organizzazioni di categoria socie del Caf.

La risposta è stata data dall'Agenzia delle Entrate al quesito proposto dagli esperti e dai lettori del Sole 24 Ore nel corso di Telefisco 2020.

R: Patent Box - Mancato raccordo quadro RF e modello ISA

POLELLA ENRICO <enrico.polella@agenziaentrate.it>

gio 30/01/2020 16:46

A: Pasquale Saggese <saggese@fncommercialisti.it>

Cc: MADIA ALESSANDRO <alessandro.madia@agenziaentrate.it>

Gentile dott. Saggese,
in merito al quesito posto le rappresentiamo quanto segue.

In generale

Nelle istruzioni alla compilazione del quadro F degli elementi contabili del modello ISA è riportato che nel rigo F26, deve essere indicato *“il reddito di impresa (o la perdita) del periodo d'imposta. L'importo deve coincidere con il reddito d'impresa lordo (o la perdita), indicato nei righi dei quadri RF e RG del modello REDDITI”*.

Inoltre occorre premettere che nella compilazione dei righi del quadro F del modello ISA, può accadere che alcuni elementi di reddito possono non essere indicati nella stessa maniera di quel che avviene con la compilazione dei quadri RF e RG del modello REDDITI ai fini della determinazione del reddito d'impresa. Tutto ciò premesso, ne consegue che, poiché l'importo del reddito indicato nel modello ISA deve coincidere con quanto indicato nel modello REDDITI, il valore indicato nel rigo F26 del modello ISA non sempre potrà essere la somma algebrica dei precedenti righi del quadro F (da F01 a F25).

In altre parole, l'importo del reddito indicato nel rigo F26 deve coincidere con il reddito d'impresa lordo (o la perdita), indicato nei righi dei quadri RF e RG del modello REDDITI a prescindere da cosa è stato indicato nei righi che precedono lo stesso rigo F26: il controllo in sede di trasmissione della dichiarazione procede al riscontro della mera uguaglianza di detti importi.

Prendendo ad esempio il modello REDDITI SP del p.i. 2018 l'importo da indicare nel rigo F26 del modello ISA è quello dichiarato in RG28 campo 2.

Con specifico riferimento alla patent box

Nelle istruzioni alla compilazione del quadro F degli elementi contabili del modello ISA è riportato che *“Inoltre, i soggetti che fruiscono delle agevolazioni previste dall'art. 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Patent box) devono indicare in maniera indistinta all'interno del quadro F la quota dei redditi derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, da brevetti industriali, da marchi d'impresa, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili, ovvero, l'ammontare delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni di cui al comma 39 dell'art. 1 della medesima legge 23 dicembre 2014, n. 190, che non concorrono a formare il reddito.”*

Tale indicazione è correlata al fatto che ai fini della stima la circostanza che una parte di reddito sia o meno soggetta a tassazione non è rilevante.

D'altronde questo approccio è coerente con le altre tipologie di agevolazioni.

Ad esempio per *“Per i soggetti che presentano il modello AG90U, la deduzione degli importi riferiti ad agevolazioni specifiche del settore della pesca, quali ad esempio il 56 per cento (pari al 70 per cento dell'80 per cento) del reddito delle imprese che esercitano la pesca mediterranea, il 64 per cento (pari al 80 per cento dell'80 per cento) del reddito delle imprese che esercitano la pesca costiera o la pesca nelle acque interne e lagunari ai sensi dell'art. 2, comma 2, della legge 22 dicembre 2008, n. 203, ecc., non deve essere inserita in nessun rigo del presente quadro F.”*

Speriamo di aver fornito supporto adeguato

Cordiali saluti

Enrico Polella

Agenzia delle entrate - Divisione contribuenti

Settore coordinamento e programmazione

Capo ufficio gestione indicatori sintetici di affidabilità



Divisione contribuenti

Roma, 10/02/2020

OGGETTO: Memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi - Articolo 2, comma 6-ter, del decreto legislativo n. 127 del 2015 - Primo semestre di applicazione delle nuove disposizioni normative

Sono state avanzate richieste di chiarimento in ordine all'applicazione del comma 6-ter¹ dell'articolo 2 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, con specifico riferimento al seguente disposto normativo: «[...] *Nel primo semestre di vigenza dell'obbligo di cui al comma 1 [memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi, N.d.R.], decorrente dal 1° luglio 2019 per i soggetti con volume di affari superiore a euro 400.000 e dal 1° gennaio 2020 per gli altri soggetti, le sanzioni previste dal comma 6 non si applicano in caso di trasmissione telematica dei dati relativi ai corrispettivi giornalieri entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, fermi restando i termini di liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto*».

I dubbi riguardano l'applicazione delle sanzioni individuate dal precedente comma 6² qualora, durante il primo semestre di vigenza dell'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi, di fatto siano state adottate forme diverse di documentazione dei corrispettivi.

Più in dettaglio, si tratta delle ipotesi in cui il contribuente con volume d'affari superiore a 400.000 euro abbia emesso fatture in luogo della

¹ Come sostituito dall'articolo 12-*quinqüies* del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 (cd. decreto crescita), introdotto in sede di conversione dalla legge 28 giugno 2019, n. 58.

² Vale a dire le sanzioni di cui agli articoli 6, comma 3, e 12, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi ovvero, nelle more di dotarsi di registratore telematico (RT)³ per l'effettuazione di tale adempimento, abbia emesso scontrini o ricevute fiscali secondo la precedente normativa.

La circolare n. 15/E del 29 giugno 2019, fornendo indicazioni sul punto, ha già precisato che il comma 6-ter in esame fornisce risposta alle potenziali difficoltà in sede di prima applicazione dell'obbligo di memorizzazione e trasmissione dei dati dei corrispettivi giornalieri, consentendo ai contribuenti interessati, ancora privi di un RT, di trasmettere i dati relativi ai corrispettivi giornalieri entro i più ampi termini previsti dal predetto comma 6-ter, ossia entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Il successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 236086 del 4 luglio 2019 ha individuato le modalità di trasmissione telematica e i dati da inviare in tale caso, fermo restando, come del pari precisato nella circolare n. 15/E del 2019,⁴ che l'obbligo di memorizzazione giornaliera dei corrispettivi, in assenza di RT, deve comunque essere assolto mediante i registratori di cassa già in uso ovvero tramite ricevute fiscali.

In sintesi, i contribuenti tenuti alla memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri e privi di RT nel primo semestre di vigenza dell'obbligo e fino al momento di disponibilità dell'RT:

- a) certificano i corrispettivi per mezzo di scontrini e ricevute fiscali;
- b) inviano i relativi dati entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione secondo le indicazioni contenute nel citato provvedimento direttoriale del 4 luglio 2019;
- c) liquidano comunque correttamente e tempestivamente le imposte.

³ Individuato dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 182017 del 28 ottobre 2016 quale strumento tecnologico idoneo a garantire l'inalterabilità e la sicurezza dei dati e, quindi, il corretto adempimento (cfr. l'articolo 2, comma 3, del d.lgs. n. 127 del 2015).

⁴ Dove si è detto che «*In tale evenienza i predetti soggetti potranno adempiere temporaneamente all'obbligo di memorizzazione giornaliera dei corrispettivi mediante i registratori di cassa già in uso ovvero tramite ricevute fiscali (di cui all'articolo 12, comma 1, della legge 30 dicembre 1991, n. 413 e al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696). Tale facoltà è ammessa fino al momento di attivazione del registratore telematico e, in ogni caso, non oltre la scadenza del semestre richiamato nel predetto comma 6-ter.*».

Non sussiste invece l'obbligo memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri laddove, in luogo di scontrini ovvero ricevute fiscali, le operazioni siano state documentate tramite l'emissione di fatture *ex* articolo 21 o 21-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA). Va ricordato, infatti, come peraltro desumibile anche dall'articolo 1 del decreto ministeriale 7 dicembre 2016,⁵ che:

- le nuove disposizioni non hanno abrogato né modificato quelle in tema di fatturazione, con i relativi termini e modalità che restano quindi validi ed applicabili;⁶

- l'emissione di una fattura, nelle ipotesi di operazioni *ex* articolo 22 del decreto IVA non solo è possibile ma, in linea generale, è obbligatoria a fronte della richiesta del cliente.⁷

Ugualmente, nessun obbligo di memorizzazione/invio è previsto per coloro che svolgono le attività esonerate con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 10 maggio 2019, come da ultimo modificato con decreto dello stesso Ministro del 24 dicembre 2019.

Nell'ambito della complessiva attività volta a favorire l'adempimento spontaneo, la scrivente ha inviato ai contribuenti con volume d'affari superiore a 400.000 euro, potenzialmente tenuti dal 1° luglio 2019 alla trasmissione telematica dei corrispettivi ma che non risultava effettuata, una comunicazione che segnalava la possibile anomalia. Tali contribuenti possono fornire i chiarimenti del caso

⁵ Secondo cui «*I soggetti che effettuano le operazioni di cui all'art. 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, tenuti alla certificazione dei corrispettivi [...] e che non sono esonerati dalla medesima [...] documentano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate con un documento commerciale, salvo che non sia emessa la fattura o la fattura semplificata di cui agli articoli 21 e 21-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972*».

Da rilevare che il d.m. richiamato dà attuazione all'articolo 2, comma 5, del d.lgs. n. 127 del 2015, secondo cui «*La memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica di cui ai commi 1 e 2 sostituiscono la modalità di assolvimento dell'obbligo di certificazione fiscale dei corrispettivi di cui all'articolo 12, comma 1, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, e al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696. Resta comunque fermo l'obbligo di emissione della fattura su richiesta del cliente. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico possono essere individuate tipologie di documentazione idonee a rappresentare, anche ai fini commerciali, le operazioni*».

⁶ Cfr., in particolare, l'articolo 21 del decreto IVA nonché l'articolo 1 del d.lgs. n. 127 del 2015.

⁷ Vd., in tal senso, anche l'articolo 2, comma 5, del d.lgs. n. 127 del 2015.

secondo quanto indicato nella lettera ricevuta⁸ e rimediare ad eventuali violazioni, con le modalità ed i benefici disciplinati dall'articolo 13 (*Ravvedimento*) del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.⁹

Si precisa che, laddove l'unica omissione riscontrabile sia la mancata trasmissione dei dati relativi ad operazioni effettuate nel primo semestre¹⁰ di vigenza dell'obbligo di cui all'articolo 2, comma 1, del d.lgs. n. 127, la violazione, alla luce di quanto già indicato nella circolare n. 15/E del 2019 e di quanto disposto dall'articolo 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212 in tema di errori del contribuente, può essere regolarizzata, senza che siano dovute sanzioni amministrative, tramite l'esecuzione dell'adempimento omesso ovvero procedendo alla trasmissione dei dati non oltre la scadenza del termine del 30 aprile 2020 previsto per la presentazione della dichiarazione IVA relativa al periodo d'imposta 2019.¹¹

In definitiva, si ritiene che le sanzioni indicate nell'articolo 2, comma 6, del d.lgs. n. 127 del 2015 vadano applicate solo in caso di trasmissione telematica dei corrispettivi riferita al secondo semestre del 2019¹² successiva al 30 aprile 2020 ovvero omessa dopo tale data.¹³

⁸ Nonché sul sito della scrivente (www.agenziaentrate.gov.it/portale/), in cui è stato messo in evidenza, con riferimento alle lettere di *compliance* per la mancata trasmissione dei corrispettivi, che «L'Agenzia delle Entrate ha inviato delle lettere amichevoli agli operatori del commercio al minuto e attività assimilate che non risulta abbiano trasmesso i corrispettivi certificati e memorizzati con il registratore telematico o tramite l'apposita procedura web del portale "Fatture e corrispettivi". Gli operatori possono utilizzare il canale di assistenza CIVIS per fornire all'Agenzia chiarimenti e segnalazioni. Tali chiarimenti o segnalazioni non sono necessari per chi, pur operando nell'ambito del commercio al dettaglio e attività assimilate, ha deciso di certificare le proprie operazioni esclusivamente con fattura.».

⁹ Si intende che non occorre fornire chiarimenti ovvero procedere col ravvedimento in assenza di errori o omissioni, avuto riguardo anche al contenuto della presente.

¹⁰ 1° luglio/31 dicembre 2019 per i soggetti con volume d'affari superiore a 400.000 euro.

¹¹ In base al comma 1 dell'articolo 8 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, la dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'anno solare precedente va presentata «tra il 1° febbraio e il 30 aprile».

¹² Ovviamente laddove ricorre l'obbligo secondo le disposizioni richiamate nella presente risoluzione.

¹³ Fermo restando, quando ne ricorrono i presupposti, il diritto al ravvedimento operoso di cui al citato articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL CAPO DIVISIONE

(Firmato digitalmente)

Risposta n. 518

**OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 -
obblighi di conservazione delle dichiarazioni fiscali**

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

QUESITO

[ALFA] - intermediario abilitato alla presentazione telematica delle dichiarazioni fiscali, ai sensi dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 - pone il quesito qui sinteticamente riportato.

Al fine di ottimizzare i procedimenti amministrativi e superare la tradizionale consegna fisica ai clienti delle dichiarazioni fiscali inviate all'Amministrazione finanziaria, l'istante intende procedere come segue:

- una volta trasmessa la dichiarazione, il relativo *file* verrebbe firmato digitalmente da un socio dell'istante;

- il *file* firmato digitalmente verrebbe conservato dall'istante e messo a disposizione del cliente - insieme alla ricevuta di ricezione della dichiarazione - su un'apposita piattaforma *internet*, entro il termine di cui all'articolo 3, comma 6, del citato D.P.R. n. 322 del 1998;

- accedendo a un'area riservata della piattaforma, il cliente potrebbe scaricare, sottoscrivere e conservare la dichiarazione, nel rispetto degli obblighi di cui al comma

9 del predetto articolo 3.

In alternativa alla messa a disposizione sulla piattaforma *internet*, il *file* della dichiarazione firmato digitalmente e la ricevuta di ricezione verrebbero inviati al cliente per posta elettronica, certificata o ordinaria.

Ciò posto, l'istante chiede se la procedura di seguito prospettata sia in linea con le vigenti disposizioni di legge.

Ai fini del corretto inquadramento della questione e per la completezza della risposta, si è, tuttavia, reso necessario acquisire ulteriori elementi conoscitivi.

Il 1° ottobre 2019, pertanto, l'istante è stato invitato a chiarire i motivi per i quali intende apporre la firma di un socio [...] sulle dichiarazioni fiscali messe a disposizione dei propri clienti e, in particolare, quale funzione intende attribuire a tale firma. È stato chiesto, inoltre, di chiarire se le diverse modalità di messa a disposizione delle dichiarazioni fiscali siano preventivamente concordate con i clienti, anche in funzione della successiva conservazione, subordinata al tipo di documento (informatico o analogico).

Con nota pervenuta alla scrivente il 15 ottobre 2019, l'istante ha precisato che la dichiarazione è sottoscritta da un proprio socio in ottemperanza all'articolo 3, comma 9, del D.P.R. n. 322 del 1998, nonché alle istruzioni alla compilazione dei modelli dichiarativi, in base alle quali il riquadro relativo all'Impegno alla presentazione telematica, presente nel frontespizio, "*deve essere compilato e sottoscritto dall'incaricato (intermediari e società del gruppo) che presenta la dichiarazione in via telematica.*" Ha precisato, altresì, che la modalità di messa a disposizione delle dichiarazioni al singolo cliente viene preventivamente concordata con quest'ultimo, anche in funzione del successivo obbligo di conservazione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che la procedura di seguito descritta consenta di

adempiere agli obblighi di conservazione disposti dalla legge.

1) Obblighi dell'istante

Messa a disposizione sulla piattaforma internet

Una volta inviata telematicamente la dichiarazione, l'istante ne metterebbe la copia - sottoscritta digitalmente, unitamente alla copia della ricevuta - a disposizione del cliente entro 30 giorni dal termine previsto per la presentazione delle dichiarazioni, ai sensi dell'articolo 3, comma 6, del D.P.R. n. 322 del 1998. Richiama, al riguardo, la risposta ad interpello n. 97 pubblicata il 6 dicembre 2018, che ammette la consegna al cliente della dichiarazione in modalità telematica, in luogo della consegna fisica.

Procederebbe, poi, alla conservazione elettronica delle dichiarazioni trasmesse e firmate digitalmente, in ottemperanza dell'obbligo di cui al comma 9-*bis* del citato articolo 3. Evidenzia, nel merito, che la copia della dichiarazione conservata dall'intermediario incaricato della trasmissione telematica può non riprodurre la sottoscrizione del contribuente, come precisato nelle risoluzioni n. 298/E del 18 ottobre 2007 e n. 354/E dell'8 agosto 2008.

Invio tramite PEC ovvero mail ordinaria

In entrambi i casi l'istante ritiene garantito il rispetto degli obblighi di cui ai commi 6 e 9-*bis* dell'articolo 3 del D.P.R. n. 322 del 1998.

2) Obblighi dei clienti dotati di firma digitale

In questo caso i clienti, una volta avuta a disposizione copia della dichiarazione trasmessa telematicamente e firmata digitalmente dall'istante, apporrebbero sulla stessa anche la propria firma digitale. Procederebbero, poi, alla conservazione della dichiarazione, unitamente alla copia della ricevuta di ricezione della dichiarazione, alternativamente:

· in modalità elettronica, ai sensi del decreto legislativo 5 marzo 2005, n. 82 (Codice dell'Amministrazione Digitale, C.A.D.);

· in modalità elettronica ma senza applicare le regole specifiche del C.A.D.

Entrambe le ipotesi garantirebbero il rispetto da parte del cliente di quanto

disposto dall'articolo 3, comma 9, del D.P.R. n. 322 del 1998.

3) Obblighi dei clienti privi di firma digitale

I clienti stamperebbero il *file* contenente copia della dichiarazione - scaricata dalla piattaforma o ricevuta tramite posta elettronica ordinaria o certificata, unitamente alla copia della ricevuta - e vi apporrebbero la propria firma autografa. Infine, conserverebbero il *file* ricevuto e la copia cartacea sottoscritta, unitamente alla ricevuta di ricezione della dichiarazione.

La conservazione, da parte del cliente, sia del *file* firmato digitalmente dall'istante, sia della copia cartacea con la propria firma autografa garantirebbe, a giudizio dell'istante, il rispetto degli obblighi di cui al già citato articolo 3, comma 9, del D.P.R. n. 322 del 1998.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si richiama l'articolo 3, comma 6, secondo periodo, del d.P.R. n. 322 del 1998, secondo cui "*I soggetti di cui ai commi 2-bis e 3 rilasciano al contribuente o al sostituto di imposta, anche se non richiesto, l'impegno a trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate i dati contenuti nella dichiarazione, contestualmente alla ricezione della stessa o dell'assunzione dell'incarico per la sua predisposizione nonche', entro trenta giorni dal termine previsto per la presentazione in via telematica, la dichiarazione trasmessa, redatta su modello conforme a quello approvato con il provvedimento di cui all'articolo 1, comma 1 e copia della comunicazione dell'Agenzia delle entrate di ricezione della dichiarazione*".

Il successivo comma 6-bis, dispone a sua volta che, "*Se il contribuente o il sostituto d'imposta conferisce l'incarico per la predisposizione di più dichiarazioni o comunicazioni a un soggetto di cui ai commi 2-bis e 3, questi rilascia al contribuente o al sostituto d'imposta, anche se non richiesto, l'impegno cumulativo a trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate i dati contenuti nelle dichiarazioni o*

comunicazioni. L'impegno cumulativo può essere contenuto nell'incarico professionale sottoscritto dal contribuente se sono ivi indicate le dichiarazioni e le comunicazioni per le quali il soggetto di cui ai commi 2-bis e 3 si impegna a trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate i dati in esse contenuti. L'impegno si intende conferito per la durata indicata nell'impegno stesso o nel mandato professionale e, comunque, fino al 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui è stato rilasciato, salva revoca espressa da parte del contribuente o del sostituto d'imposta."

Coerentemente con le norme sopra richiamate, le istruzioni alla compilazione dei modelli dichiarativi prevedono la sottoscrizione da parte dell'intermediario del riquadro relativo all'impegno alla presentazione telematica, presente nel frontespizio delle dichiarazioni. Tale sottoscrizione precede l'invio telematico e, dunque, non è richiesta successivamente alla presentazione della dichiarazione.

Quanto sopra chiarito si desume anche dalle disposizioni contenute nel comma 9 dello stesso articolo 3, secondo cui: *"I contribuenti e i sostituti di imposta che presentano la dichiarazione in via telematica, direttamente o tramite i soggetti di cui ai commi 2-bis e 3, conservano, per il periodo previsto dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, la dichiarazione debitamente sottoscritta e redatta su modello conforme a quello approvato con il provvedimento di cui all'articolo 1, comma 1, nonché i documenti rilasciati dal soggetto incaricato di predisporre la dichiarazione. (...)"*.

La dichiarazione inviata, dunque, deve essere sottoscritta dal solo contribuente e/o sostituto e non anche dall'intermediario.

Ai sensi del successivo comma 9-bis, inoltre, *"I soggetti incaricati della trasmissione delle dichiarazioni conservano, anche su supporti informatici, per il periodo previsto dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, copia delle dichiarazioni trasmesse, delle quali l'Amministrazione finanziaria può chiedere l'esibizione previa riproduzione su modello conforme a quello approvato con il provvedimento di cui all'articolo 1,*

comma 1."

I profili interpretativi delle norme citate sono stati chiariti dalla risoluzione n. 298/E del 2007, secondo cui *"la sottoscrizione della dichiarazione da parte del contribuente e del sostituto d'imposta è un elemento essenziale del modello che deve essere conservato da tali soggetti. Analoga previsione non ricorre, invece, per il modello conservato dal soggetto incaricato della trasmissione, il quale, come sottolineato anche nella circolare n. 6/E del 25 gennaio 2002, è tenuto a conservare la "copia" della dichiarazione trasmessa, in luogo dell'"originale" sottoscritto e conservato dal contribuente e dal sostituto d'imposta"*. In tal senso anche le risoluzioni n. 354/E dell'8 agosto 2008 e n. 194/E del 30 luglio 2009.

Da quanto precede discende che la dichiarazione - trasmessa telematicamente all'Agenzia delle entrate dall'istante - può essere messa a disposizione del contribuente su una piattaforma *internet* o inviata al suo indirizzo di posta elettronica, ordinaria ovvero certificata, previa *"specifico richiesta"* sottoscritta dal contribuente medesimo. Peraltro, la messa a disposizione della copia della dichiarazione su una piattaforma *internet* è già stata esplicitamente consentita nella risposta ad interpello n. 97 pubblicata il 6 dicembre 2018.

Si ritiene, inoltre, che la scelta fra l'invio per posta elettronica ordinaria ovvero certificata possa essere lasciata alla libera determinazione delle parti.

Una volta ricevuta la dichiarazione, qualora il contribuente intenda stamparla, firmarla e conservarla su supporto analogico, la medesima può, comunque, essere conservata anche in modalità elettronica senza applicare le regole specifiche del C.A.D., ma deve essere esibita esclusivamente su supporto analogico con sottoscrizione autografa. In senso conforme la circolare n. 6/E del 25 gennaio 2002, che consente, in alternativa alla conservazione delle dichiarazioni cartacee, di *"tenere memoria delle dichiarazioni presentate su supporti informatici. In tal caso è fatto obbligo al contribuente di riprodurre la dichiarazione su modello cartaceo qualora l'Amministrazione finanziaria, in sede di controllo, ne faccia richiesta."*

Qualora il contribuente, invece, intenda conservare la dichiarazione esclusivamente in formato digitale, trattandosi di documento fiscalmente rilevante, la sua formazione e conservazione sono disciplinate dal combinato disposto degli articoli 2 del decreto ministeriale 17 giugno 2014, e 20, comma 1-bis, del C.A.D., secondo cui i prescritti requisiti di sicurezza, integrità e immutabilità del documento devono essere garantiti dalla firma digitale o da un altro tipo di firma elettronica qualificata o una firma elettronica avanzata, apposta dal contribuente medesimo.

[...]

IL CAPO DIVISIONE

(firmato digitalmente)