

Risposta n. 145/2023

OGGETTO: Credito d'imposta investimenti Zone Economiche Speciali – ZES di cui all'articolo 1, commi 98–108, della legge n. 208 del 2015 e all'articolo 5 del decreto legge n. 91 del 2017. Applicabilità alle società operanti nel settore dei servizi di consulenza

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

QUESITO

La società ALFA, che opera nel settore della consulenza gestionale alle imprese, fa parte del *network* globale di

La Società ha effettuato, negli anni dal 2018 al 2020, investimenti volti all'apertura di un ufficio presso l'area ..., al fine di corrispondere alla richiesta crescente di servizi nell'area circostante alla città di ... e nella Regione ... più in generale, con l'obiettivo di rendere la nuova sede prestigiosa ed affermata sul mercato, nonché un polo di sviluppo del *business* e delle competenze per l'area Centro-Sud.

Come precisato nell'interpello, il polo di ... è destinato allo sviluppo delle nuove tecnologie digitali (Cloud, Mobile, Marketing, etc) ed RPA (Robotic Process Automation), declinate in strumenti di intelligenza artificiale basati su vari moduli creati per coprire esigenze specifiche (e.g. automatizzazione di processi aziendali) e supportare diverse tipologie di utenti (sia Business che IT). Tali moduli permettono di gestire e monitorare la forza lavoro digitale su ampia scala.

Le tecnologie si concretizzeranno nello sviluppo di piattaforme digitali attraverso le quali sarà possibile svolgere processi aziendali in maniera efficiente ed automatizzata. Caratteristiche peculiari di tali piattaforme saranno le seguenti: (i) la soluzione *plug and play* che permette di utilizzare la piattaforma senza ulteriori configurazioni; (ii) il monitoraggio e la gestione automatica dei processi end-to-end sia con riferimento alle azioni svolte dagli utenti sia a quelle svolte dai *bot*; (iii) la possibilità di analizzare i dati tramite strumenti di Business Intelligence; (iv) la possibilità di assegnare un profilo specifico al fine di soddisfare le esigenze sia degli *stakeholder* aziendali, sia IT; (v) un'interfaccia *user friendly*; (vi) la possibilità di impostare diverse lingue.

Secondo quanto riferito nell'interpello, la nuova sede sarà strumentale ad una maggiore efficienza dell'attività aziendale di ALFA e ad un consolidamento ed incremento della produttività nelle aree geografiche considerate, anche tramite lo sviluppo ed il miglioramento delle competenze individuali delle risorse umane, mediante la collaborazione pluriennale di matrice universitaria con l'Ateneo ... che si avvarrà ... nata dalla collaborazione con ... e inserita all'interno dell'ecosistema del Campus tecnologico universitario di

Al fine di aprire tale sede, la società ha sottoscritto con ... un contratto di sub-concessione avente per oggetto l'utilizzo di locali ad uso ufficio per complessivi mq 1.100 che fanno parte di un immobile sito nei pressi ..., compreso nell'area identificata quale "ZES ..." dalla Giunta Regionale.

La nuova sede, secondo i progetti, è destinata a trasformare radicalmente la presenza nel territorio del Comune di ... della società istante, attualmente rappresentata da uffici di dimensioni ridotte che non operano nel nuovo ambito sopra descritto e che verranno chiusi una volta che la struttura di ... sarà operativa e le rispettive attività saranno trasferite nel nuovo polo di ALFA.

In vista dell'utilizzo dei nuovi locali, la Società ha previsto un investimento che consisterà in:

- lavori di adeguamento locali, finalizzati a rendere l'immobile idoneo a svolgere la propria attività di servizi di consulenza;
- dotazione dei locali dell'attrezzatura per lo svolgimento dell'attività societaria, quali mobilio, computer, cablatrice elettronica e connessione con reti internet, ecc.

Il predetto investimento, in particolare, ha avuto ad oggetto principalmente due tipologie di beni: (i) i primi afferenti alle opere ascrivibili all'alveo dell'edilizia, necessarie per rendere adatti gli spazi oggetto di contratto di sub concessione per lo svolgimento dell'attività lavorativa della società; (ii) i secondi concernenti i beni che verranno impiegati operativamente dai dipendenti della Società per lo svolgimento delle proprie mansioni. A meri fini esemplificativi, l'investimento ha avuto ad oggetto i seguenti beni/interventi: sistemazione pavimento; allaccio energia elettrica

e gas; applicazione di contro-pareti per inglobare tubazioni impianto antincendio e controsoffitti; canalizzazioni verticali; impianti meccanici caldo/freddo e aria primaria di distribuzione orizzontale, con relativo collegamento e attivazione; arredamento; opere basamento; attrezzatura elettronica varia.

Ciò posto, con riferimento all'investimento sopra descritto, la società intende beneficiare del c.d. "Credito d'imposta investimenti Zone Economiche Speciali - ZES" (disciplinato dal combinato disposto dell'articolo 1, commi 98-108, della legge n. 208 del 2015 e dell'articolo 5 del decreto legge n. 91 del 2017); a tal fine, pone alcuni quesiti riguardanti sia l'ambito soggettivo che l'ambito oggettivo di applicazione della disciplina agevolativa.

In particolare, considerato che i predetti investimenti consistono, in sostanza, nell'acquisto di attrezzature di ufficio e nella realizzazione di opere di ristrutturazione finalizzate all'adattamento dei locali destinati ad uffici, oggetto di contratto di sub concessione, e che dalla lettura della norma, si evince che gli investimenti agevolabili sono quelli: (i) destinati a "strutture produttive" (già esistenti o che vengono impiantate nel territorio), (ii) facenti parte di un "progetto di investimento iniziale" (che presuppone, ad esempio, la creazione o l'espansione di uno stabilimento o la diversificazione della produzione), (iii) aventi ad oggetto l'acquisto, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di beni strumentali nuovi e che tali beni siano macchinari, impianti e attrezzature varie, la società chiede di sapere:

1. se tra i destinatari della norma vi siano anche società che, come l'istante, operano nel settore dei servizi di consulenza. Il dubbio, in particolare, deriva dal fatto che, seppur dalla lettura della norma non sembrano esserci particolari

restrizioni, l'utilizzo di determinate nozioni, quali "strutture produttive", "stabilimenti", ecc., potrebbero lasciare spazio ad interpretazioni volte a ritenere agevolabili solo investimenti operati nel settore industriale (e non anche quello della consulenza). La società chiede, in particolare, di sapere se una sede locale, come quella descritta nell'interpello, composta da uffici all'interno dei quali vengono forniti dei servizi ascrivibili all'attività di *management consulting* (e specificatamente all'innovazione consistenti nelle attività di sviluppo di RPA) possa essere qualificata come una "*struttura produttiva*" ai fini della normativa in materia di "Credito di imposta ZES";

2. se gli investimenti descritti nella fattispecie rappresentata possano qualificarsi come un "*investimento iniziale*";

3. se gli investimenti in lavori di adeguamento locali e dotazione dell'attrezzatura per lo svolgimento dell'attività (ed in particolare, impianti meccanici caldo/freddo e impianti aria primaria di distribuzione orizzontale, nonché consulenze relative alle lavorazioni per posizionare, collegare e attivare impianto caldo/freddo e mobilio, personal computer / laptop / monitor / altri strumenti, come mouse, tastiere, ecc.), possano rientrare nelle fattispecie previste dalla norma, e cioè tra "macchinari, impianti e attrezzature varie", al fine di fruire dell'agevolazione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riferimento al **primo quesito**, la Società ritiene che la nuova sede locale, in cui saranno forniti dei servizi di consulenza, possa essere qualificata come una "struttura produttiva" ai fini della normativa in esame e che, di conseguenza, gli

investimenti effettuati possano considerarsi destinati ad una "struttura operativa" e, quindi, agevolabili.

In termini civilistici, infatti, la nuova sede sarà iscritta presso la Camera di Commercio di ... e sarà, infatti, qualificata come una "unità locale", ovvero «un luogo operativo od amministrativo (es. laboratorio, officina, stabilimento, filiale, agenzia ecc.) ubicato in luogo diverso da quello della sede legale, nel quale l'impresa esercita stabilmente una o più attività».

Per quanto attiene al **secondo quesito**, la società ritiene che il predetto investimento costituisca un "investimento iniziale" ovvero "*un investimento in attivi materiali e immateriali relativo [...] all'ampliamento della capacità di uno stabilimento esistente*" rientrando nella definizione e nei limiti territoriali previsti dalla disciplina agevolativa.

Come precisato nell'interpello, la Società possiede due unità locali site nel territorio del Comune di ... svolgenti attività diverse rispetto a quelle che saranno svolte nel nuovo stabilimento, in quanto il nuovo ufficio presso ... è destinato ad accogliere sia le attività attualmente svolte, sia quelle nuove, al fine di ampliare radicalmente il numero di servizi offerti proposti dalle attuali sedi nel territorio campano, che verranno chiuse una volta che la struttura di ... sarà operativa e le rispettive attività trasferite nel nuovo polo di ALFA. Detto cambiamento, secondo l'istante, è qualificabile come "*ampliamento della capacità di uno stabilimento esistente*" come definito dall'articolo 2, punti 49, 50 e 51, del Regolamento 651 del 2014 della Commissione europea, richiamato dal comma 99, L. 208 del 2015.

Quanto alla nozione di "stabilimento", la società ritiene che la definizione di "stabilimento" possa essere mutuata da contesti normativi che fanno riferimento al diritto del lavoro, come ad esempio, l'art. 2, comma 1, lett. t), D.Lgs. 81 del 2008, in materia di tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro, il quale definisce "unità produttiva" lo «*stabilimento o struttura finalizzati alla produzione di beni o all'erogazione di servizi, dotati di autonomia finanziaria e tecnico funzionale*». Tale disposizione, individuando il luogo ove un'impresa svolge la propria attività, non propone alcuna differenza tra la "produzione di beni" e "l'erogazione di servizi". In senso conforme, anche la giurisprudenza comunitaria la quale, nella causa C-270/05 (Sentenza della Corte di Giustizia Europea del 15 febbraio 2007, in materia di licenziamenti collettivi) ha stabilito che costituisce uno "stabilimento" «*un'impresa, un'entità distinta, che presenta caratteristiche di permanenza e stabilità, che è destinata ad effettuare una o più operazioni determinate e che dispone di un insieme di lavoratori nonché di strumenti tecnici e di una determinata struttura organizzativa che permette il compimento di tali operazioni*». La nozione così definita fornisce un'interpretazione molto ampia del concetto di "stabilimento" non escludendo alcuna tipologia di attività e, pertanto, includendo anche i luoghi (quali gli uffici) in cui sono prestati servizi.

Per quanto riguarda **il terzo quesito**, la società afferma che i beni acquistati nell'ambito dell'investimento rispettano i requisiti di (i) strumentalità; (ii) novità e (iii) destinazione, e che rientrano nella classificazione prevista dalla norma, che fa genericamente riferimento a "*macchinari, impianti e attrezzature varie*" acquisite in proprietà e/o in *leasing* finanziario.

A parere della Società, in particolare, al fine di individuare i beni agevolabili, occorre fare riferimento alla classificazione in base all'OIC 16 "Immobilizzazioni materiali", in coerenza con quanto già stabilito dalle precedenti versioni del credito (*i.e.* "Credito d'imposta per acquisizioni di beni strumentali nuovi in aree svantaggiate" di cui all'art. 1, commi 271-279 L. 296 del 2006), ancorché le rispettive normative abbiano fornito una classificazione puntuale delle classi di Stato patrimoniale cui dovevano appartenere i beni strumentali agevolabili.

Inoltre, la Società ritiene che siano agevolabili anche i beni che sotto un profilo oggettivo rientrano nella predetta classificazione, ma che, per situazioni di fatto, debbano essere classificate come "Migliorie su beni di terzi" (*e.g.* installazioni di impianti su un immobile in locazione) in quanto, come chiarito dal principio contabile, non hanno autonomia funzionale.

In sintesi, la Società ritiene che le classi di *asset* agevolabili possano essere le medesime e, pertanto, l'investimento sia agevolabile nei limiti del valore dei beni classificati nelle classi sopracitate (*i.e.* voci B.II.2 e B.II.3 e voce B.I.7 per le migliorie su beni di terzi aventi ad oggetto impianti, macchinari e attrezzature industriali e commerciali).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il Credito d'imposta per investimenti in Zone Economiche Speciali (ZES) è disciplinato dal combinato disposto dell'art. 1, commi da 98 a 108, della legge n. 208 del 2015 e dell'articolo 5 del decreto-legge n. 91 del 2017.

In particolare, il comma 98 della L. 208 del 2015 (c.d. legge di stabilità 2016), come, da ultimo modificato dall'articolo 1, comma 171, lettera a), della legge 30 dicembre 2020, n. 178, ha introdotto un credito d'imposta in favore delle *«imprese che effettuano l'acquisizione dei beni strumentali nuovi indicati nel comma 99, destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia e Sardegna, [...] e nelle zone assistite delle regioni Molise e Abruzzo, [...] fino al 31 dicembre 2022»* nella misura massima consentita dalla Carta degli aiuti a finalità regionale (cd. "Credito per investimenti nel Mezzogiorno").

L'articolo 5, commi 1 e 2, del D.L. n. 91 del 2017, convertito con modificazioni dalla L. 123 del 2017 (come da ultimo, modificato dall' art. 57, comma 1, lett. b), n. 4), del decreto legge 31 maggio 2021, n. 77), ha previsto un ampliamento della portata del "Credito di imposta per investimenti nel Mezzogiorno", con riferimento agli investimenti specificamente effettuati nelle ZES (Zone Economiche Speciali istituite nell'ambito degli interventi urgenti per la crescita economica nel Mezzogiorno, all'interno delle quali le imprese già operative o di nuovo insediamento possono beneficiare di agevolazioni fiscali e di semplificazioni amministrative) da imprese che *"avviano un programma di attività economiche imprenditoriali o di investimenti di natura incrementale"*. Il predetto comma 2, infatti, ha elevato a 100 milioni di euro l'ammontare massimo del costo complessivo dei beni acquisiti, per ciascun progetto di investimento, a fronte del limite massimo di 15 milioni previsto dal comma 101 del articolo 1 della legge n. 208 del 2015 per le imprese di grandi dimensioni.

Ciò premesso, con riferimento al **quesito n. 1**, si osserva che l'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione è individuato dal primo periodo del comma 98, ai sensi

del quale il credito di imposta è attribuito alle *"imprese che effettuano l'acquisizione dei beni strumentali nuovi indicati nel comma 99, destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite"* delle regioni del Mezzogiorno sopra menzionate *"fino al 31 dicembre 2022"*.

Come chiarito anche con la circolare n. 34/E del 3 agosto 2016, destinatari di tale beneficio sono tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, individuabili in base all'articolo 55 del TUIR, indipendentemente dalla natura giuridica assunta, purché effettuino nuovi investimenti destinati a strutture produttive situate nelle aree ammissibili alle deroghe previste dall'articolo 107, paragrafo 3, lettere a) e c), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea. Quanto alla nozione di "struttura produttiva", nella circolare viene precisato che la stessa individua ogni singola unità locale o stabilimento, ubicati nei territori richiamati dal comma 98, in cui il beneficiario esercita l'attività d'impresa. Essa si identifica come l'insieme di tutti i beni facenti parte del medesimo processo produttivo dell'impresa che sono ubicati nel territorio dello stesso comune anche se diversamente dislocati (cfr. par. 3).

Inoltre, nel precisare che sono ammesse all'agevolazione sia le imprese residenti nel territorio dello Stato che le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, il predetto documento di prassi ha, altresì, chiarito che, in assenza di un'espressa esclusione normativa, possono beneficiare della misura agevolativa anche gli enti non commerciali con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata.

Infine, per espressa previsione del comma 100, *"l'agevolazione non si applica ai soggetti che operano nei settori dell'industria siderurgica, carbonifera, della costruzione navale, delle fibre sintetiche, dei trasporti e delle relative infrastrutture, della produzione"*

e della distribuzione di energia e delle infrastrutture energetiche, nonché ai settori creditizio, finanziario e assicurativo".

Al riguardo, considerato il riferimento generico del comma 98 alle *"imprese che effettuano l'acquisizione dei beni strumentali nuovi"*, quali destinatari del beneficio, e tenuto conto che il riferimento alle categorie escluse dall'applicazione dell'agevolazione è contenuto in un elenco tassativo (di cui al comma 100) - nel quale non sono ricomprese le imprese operanti nel settore della prestazione di servizi - si ritiene che la disciplina agevolativa possa essere applicata, in linea generale ed astratta, anche alle società che, come l'istante, operano nel settore dei servizi di consulenza.

Si ritiene, in particolare, che il riferimento normativo alle nozioni di "struttura produttiva" o di "stabilimento" - che, come osservato dalla società istante, sembrerebbe avere ad oggetto esclusivo le imprese operanti nel settore industriale - non costituisca, di per sé, un motivo ostativo all'applicazione del beneficio anche alle imprese non operanti in tale settore. Ciò, in perfetta coerenza con l'indirizzo interpretativo assunto dalla scrivente nella citata circolare n. 34/E del 2016 in ordine alla possibilità che gli "enti non commerciali" possono beneficiare della misura, in riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata.

Con riferimento al **quesito n. 2**, con il quale la società chiede di sapere se gli investimenti descritti nell'interpello possano qualificarsi come "investimento iniziale" - inteso, in particolare, nella sua accezione di "ampliamento della capacità di uno stabilimento esistente" - occorre precisare in via preliminare (come già ribadito in altri documenti di prassi, tra cui la risposta all'interpello n. 322 del 2020, peraltro citata dall'istante) che la sussistenza di tale requisito implica valutazioni di ordine

tecnico-fattuale che esulano dall'ambito applicativo dell'istituto dell'interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000.

Pertanto, nel sottolineare come, in riferimento al quesito in esame, l'istanza proposta sia da considerare inammissibile, si ritiene opportuno, in ogni caso, fare rinvio, al di là dei profili di inammissibilità, alla disciplina (nazionale ed europea) rilevante sul punto, nonché ai chiarimenti di prassi che costituiscono un utile riferimento al fine di orientare i potenziali beneficiari nella corretta applicazione della misura agevolativa alla fattispecie concreta, valutabile nella sua effettiva e complessa articolazione, soltanto in sede di accertamento.

Il comma 99, che individua la tipologia di investimenti per i quali è possibile fruire dell'agevolazione, prevede che *"sono agevolabili gli investimenti, facenti parte di un progetto di investimento iniziale come definito all'articolo 2, punti 49, 50 e 51, del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, relativi all'acquisto, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di macchinari, impianti e attrezzature varie destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nel territorio"*.

La circolare n. 34/E del 3 agosto 2016, paragrafo 3, ha precisato che, in base al dettato normativo, risultano agevolabili gli investimenti:

- in macchinari, impianti e attrezzature varie;
- funzionali alla realizzazione di un «investimento iniziale», definito, in base alla normativa comunitaria sopra citata come un investimento afferente:
 - "alla creazione di un nuovo stabilimento",
 - "all'ampliamento della capacità di uno stabilimento esistente",

- "alla diversificazione della produzione di uno stabilimento per ottenere prodotti mai fabbricati precedentemente o a un cambiamento fondamentale del processo produttivo complessivo di uno stabilimento esistente;

- ovvero, per le grandi imprese localizzate nelle aree di cui all'art. 107, par. 3, lett. c), del TFUE (tra le quali non è compresa la ...) quelli a favore di una nuova attività economica (cfr. articolo 2, punto 49 e 51, articolo 2, del regolamento citato).

La medesima circolare ha altresì precisato che i beni oggetto di investimento devono caratterizzarsi per il requisito della "strumentalità" rispetto all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria del credito d'imposta e che, conseguentemente, i beni devono essere di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa. Con riferimento ai beni ammissibili, inoltre, gli stessi devono soddisfare il requisito della "novità", essendo esclusi dall'agevolazione i beni a qualunque titolo già utilizzati. Infine, l'agevolazione non spetta per gli investimenti di mera sostituzione in quanto gli stessi non possono essere mai considerati "investimenti iniziali".

Per quanto attiene al **quesito n. 3**, con cui la società ha chiesto di sapere se gli investimenti in lavori di adeguamento locali e dotazione dell'attrezzatura per lo svolgimento dell'attività possano rientrare tra "macchinari, impianti e attrezzature varie", al fine di fruire dell'agevolazione, si osserva quanto segue.

Come sopra accennato, ai sensi del comma 99, articolo 1, Legge n. 208 del 2015, sono considerati agevolabili gli investimenti relativi all'acquisto di "macchinari, impianti e attrezzature varie". Al fine di individuare la tipologia di beni agevolabili, pertanto,

occorre fare riferimento alla corretta classificazione degli stessi in bilancio, secondo quanto previsto dalla normativa civilistica e nel rispetto dei corretti principi contabili.

Secondo quanto disposto dall'articolo 2424 del codice civile, le immobilizzazioni materiali, da iscrivere alla classe B, sottoclasse II, dell'attivo dello stato patrimoniale, comprendono, tra l'altro, la voce 2) "Impianti e macchinario" e la voce 3) "Attrezzature industriali e commerciali".

In base al principio contabile nazionale OIC n. 16 "Immobilizzazioni materiali", paragrafo 21, la voce BII2 "impianti e macchinario" può comprendere:

- impianti generici: sono gli impianti non legati alla tipica attività della società (ad esempio: servizi riscaldamento e condizionamento, impianti di allarme);

- impianti specifici: sono gli impianti legati alle tipiche attività produttive dell'azienda;

- altri impianti (ad esempio: forni e loro pertinenze);

- macchinario automatico e macchinario non automatico: si tratta di apparati in grado di svolgere da sé (automatico) ovvero con ausilio di persone (semiautomatico) determinate operazioni.

La voce BII3 "attrezzature industriali e commerciali", di cui al paragrafo 22, può comprendere:

- attrezzature: sono strumenti (con uso manuale) necessari per il funzionamento o lo svolgimento di una particolare attività o di un bene più complesso (ad esempio: attrezzi di laboratorio, equipaggiamenti e ricambi, attrezzatura commerciale e di mensa);

- attrezzatura varia, legata al processo produttivo o commerciale dell'impresa, completante la capacità funzionale di impianti e macchinario, distinguendosi anche per un più rapido ciclo d'usura; comprende convenzionalmente gli utensili.

Con riferimento alla fattispecie rappresentata, la Società ritiene che siano agevolabili, oltre ai beni classificati nelle classi sopracitate (i.e. voci B.II.2 e B.II.3) anche "i beni che sotto un profilo oggettivo rientrano nella predetta classificazione, ma che, per situazioni di fatto, debbano essere classificate come "Migliorie su beni di terzi" (e.g. installazioni di impianti su un immobile in locazione) in quanto, come chiarito dal principio contabile, non hanno autonomia funzionale", classificati nella voce B.II.7.

Al riguardo, nel ritenere che la soluzione proposta dall'istante non sia condivisibile, si fa osservare che la disposizione in commento ha carattere tassativo; pertanto, restano esclusi dall'agevolazione tutti i beni classificabili in voci di bilancio diverse da quelle sopra descritte, richiamate espressamente nella norma agevolativa.

Tutto ciò premesso, per beneficiare dell'agevolazione in argomento, la società dovrà valutare se, in concreto, l'investimento volto all'apertura di un nuovo ufficio, come descritto nell'interpello, faccia parte di un "progetto di investimento iniziale", e se i beni acquisiti nell'ambito del predetto investimento siano iscrivibili alla classe B, sottoclasse II, dell'attivo dello stato patrimoniale, alla voce 2) "Impianti e macchinario", o alla voce 3) "Attrezzature industriali e commerciali", fermo restando, ovviamente, la presenza di tutti gli altri requisiti previsti dalle norme di riferimento.

**firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Vincenzo Carbone
Delega n. 14034 del 10 novembre 2022**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**