

Risposta n. 635/2021

OGGETTO: Gruppo IVA - Mancato esercizio tempestivo dell'opzione per l'inclusione di un nuovo soggetto - Remissione in Bonis ex art. 2, comma 1, DL 2 marzo 2012, n. 16.

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

QUESITO

ALFA, (di seguito anche solo l'Istante, ovvero Rappresentante del Gruppo IVA ALFA), propone istanza di interpello al fine della corretta applicazione delle disposizioni recate:

Quesito 1: dal combinato disposto dell'art. 70-quater, commi 3 e 5, e dell'art. 70-ter, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito anche solo "Decreto IVA") con riferimento all'instaurazione del "vincolo finanziario" (successivamente alla costituzione del Gruppo IVA ALFA) nei confronti della società ALFA 6, al fine della corretta identificazione dell'anno solare a decorrere dal quale tale soggetto avrebbe dovuto aderire al Gruppo IVA;

Quesito 2: dall'art. 70-quater, comma 5, secondo periodo, Decreto IVA, con riferimento al termine entro il quale avrebbe dovuto essere presentata per via telematica l'opzione per l'inclusione di ALFA 6 nel Gruppo IVA ALFA (di seguito anche solo "Opzione");

Quesito 3: dall'articolo 2, comma 1, decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44 (di seguito anche solo "Remissione in Bonis") con riferimento alla possibile regolarizzazione del mancato esercizio tempestivo dell'Opzione, nonché dall'art. 70-quater, comma 5, ultimo periodo del Decreto IVA.

Il gruppo ALFA in Italia comprende ALFA 1, che è controllata al 99,99% da ALFA ESTERA, impresa estera e top holding del gruppo.

ALFA 1 svolge attività di direzione e coordinamento ai sensi dell'art. 2497 c.c. nei confronti di altre società del Gruppo ALFA Italia, nell'interesse della stabile ed efficiente gestione del gruppo.

Tra le società soggette a direzione e coordinamento rientrano:

ALFA;

ALFA 2;

ALFA 3;

ALFA 4;

ALFA 5 (costituita ai sensi del diritto ..., con sede legale all'estero, autorizzata all'esercizio dell'attività di impresa in Italia in regime di libera prestazione di servizi con codice fiscale ...);

ALFA 6.

A decorrere dal 1° gennaio 2019, il Gruppo IVA ALFA ha esercitato l'opzione ai sensi dell'art. 70-bis e seguenti del Decreto IVA, ed acquisito la partita IVA di gruppo n.

ALFA è il Rappresentante del Gruppo IVA ALFA, individuato secondo i criteri fissati dall'articolo 70-septies del Decreto IVA. La società è controllata per il 50% da ALFA ESTERA, e per il restante 50% da BETA; il controllo di diritto risulta stabilmente configurato in capo ad ALFA ESTERA (quest'ultima infatti possiede n. ... azioni ordinarie mentre BETA, dall'altro lato, possiede n.... azioni ordinarie e n.... azioni a voto limitato).

Il Gruppo IVA ALFA ricomprende all'interno del suo perimetro le seguenti società:

ALFA, rappresentante del Gruppo IVA secondo i criteri fissati dall'articolo 70-septies del d.P.R. 633/72;

ALFA 1;

ALFA 2;

ALFA 3;

ALFA 4.

L'Istante fa presente che con atto del ... ALFA 1 acquisiva il 51% del capitale sociale di ALFA 6 costituendo in capo a quest'ultima società il controllo c.d. "di diritto" di cui all'articolo 2359 c.c., primo comma, n. 1), determinando, di conseguenza, l'instaurazione del Vincolo Finanziario nei confronti di quest'ultima società.

Ai fini che qui rilevano, l'Istante evidenzia che, nei primi giorni di gennaio 2021, accertata la presenza dei requisiti i) di controllo di cui all'art. 2359 c.c. nei confronti di ALFA 6, per effetto dell'acquisizione della partecipazione di controllo da parte di ALFA 1, e ii) della sussistenza del Vincolo Finanziario, il rappresentante del Gruppo IVA, ALFA, ha tentato di includere la società ALFA 6 all'interno del perimetro del Gruppo IVA con effetto dal 1 gennaio 2021, riscontrando tuttavia l'impossibilità di inviare l'Opzione per la modifica del Gruppo IVA (Modello AGI/1) in quanto, secondo i riscontri informali forniti dall'Agenzia delle Entrate, sarebbero risultati scaduti i termini per l'esercizio dell'Opzione per l'anno 2021.

Posto quanto sopra, l'Istante chiede chiarimenti in ordine alle corrette modalità per determinare l'ingresso di ALFA 6 nel Gruppo IVA ALFA.

In particolare, con il **Quesito 1** del presente interpello, l'Istante chiede se, per determinare il momento di decorrenza dell'ingresso di ALFA 6 nel perimetro del Gruppo IVA ALFA, il requisito del periodo di Possesso del Vincolo Finanziario debba essere soddisfatto anche nelle ipotesi contemplate dal comma 5, art. 70-quater, del

Decreto IVA, ovverosia quando detto vincolo viene ad esistenza in anni successivi alla costituzione del Gruppo IVA e nei confronti di soggetti non inclusi nel perimetro iniziale dello stesso.

In altri termini, l'Istante chiede se, essendosi costituito il rapporto di controllo ex art. 2359 tra ALFA 1 e ALFA 6 in data X, il Vincolo Finanziario possa ritenersi sussistere:

- a partire dal giorno in cui ALFA 6 è entrata a far parte del Gruppo ALFA in presenza del controllo di diritto ex art. 2359 c.c., per cui, in tal caso, ALFA 6 avrebbe potuto entrare a fare parte del perimetro del Gruppo IVA già a decorrere dall'anno successivo; ovvero

- solo una volta decorso il Periodo di Possesso, che nel caso di specie coinciderebbe con il decorso di un semestre dall'acquisizione del requisito del controllo di cui all'art. 2359 c.c..

Con il **Quesito 2**, strettamente funzionale al Quesito 1, l'Istante chiede di individuare il termine per l'esercizio dell'Opzione per la possibile partecipazione di ALFA 6 al Gruppo IVA ALFA.

In particolare, si chiede di chiarire se, avendo quale riferimento la data del 13 febbraio 2020, ossia il giorno in cui ALFA 6 è affluita nell'alveo del controllo di diritto ex art. 2359 c.c. da parte di ALFA 1 e, di conseguenza, del Gruppo ALFA, tale Opzione avrebbe dovuto essere esercitata:

- entro 90 giorni (i.e. entro il 13 maggio 2020), riconoscendo pertanto sussistente il Vincolo Finanziario sin da tale data; ovvero

- entro 90 giorni dalla maturazione del Periodo di Possesso (i.e. entro l'11 novembre 2020) laddove quest'ultimo si ritenesse verificato con il decorso di un semestre (i.e. 13 agosto 2020) dall'acquisizione del requisito del controllo di cui all'art. 2359 c.c.

Con riferimento al **Quesito 3**, in ordine alla possibile regolarizzazione del mancato esercizio tempestivo dell'Opzione, l'Istante chiede se l'esercizio tardivo

dell'Opzione, possa essere comunque oggetto di Remissione in Bonis ai sensi dell'art. 2, comma 1, DL 2 marzo 2012, n. 16 attraverso:

la presentazione tardiva dell'Opzione;

il concomitante versamento della sanzione minima prevista dall'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Quesito 1.

L'Istante ritiene che il Periodo di Possesso menzionato dall'art. 70-ter, Decreto IVA, non debba essere verificato, ai fini dell'esercizio dell'Opzione, nei casi in cui il Vincolo Finanziario si instaura in anni successivi alla costituzione del Gruppo IVA, nei confronti di un soggetto non incluso nel perimetro iniziale, in quanto ritiene che la finalità antielusiva della condizione temporale posta dall'articolo 70-ter del Decreto IVA (c.d. holding period) assolva la propria funzione solo al momento della costituzione del Gruppo IVA al fine di evitare, come detto, che possano fondersi in un unico soggetto passivo entità legate da vincoli occasionali o temporanei.

In particolare, nel caso di specie, l'Istante ritiene che a seguito dell'acquisizione del controllo di ALFA 6 da parte di ALFA 1 il 13 febbraio 2020 il Vincolo Finanziario possa dirsi costituito già a partire da tale data con conseguente obbligo di ingresso di ALFA 6 nel Gruppo IVA ALFA a decorrere dall'1 gennaio 2021.

Quesito 2.

Considerando il Vincolo Finanziario costituito già a partire dal 13 febbraio 2020, ossia dal giorno in cui ALFA 1 ha acquisito il controllo di diritto ex art. 2359 c.c. su ALFA 6, l'Istante ritiene che ALFA avrebbe quindi potuto esercitare l'Opzione per via telematica nei 90 giorni successivi e quindi entro il 13 maggio 2020 ai sensi dell'articolo 70-quater, comma 5, secondo periodo, del Decreto IVA con il conseguente ampliamento del Gruppo IVA ALFA a partire dall'1 gennaio 2021.

Quesito 3.

L'Istante ritiene pienamente applicabili alla disciplina opzionale del Gruppo IVA l'ipotesi di regolarizzazione di cui al D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 2, comma 1.

Nel caso di specie, in particolare, l'Istante ritiene che l'Opzione di cui all'art. 70-quater comma 5 potrà eventualmente essere presentata nel corso del 2021; tuttavia, stante la contingenza non superabile legata al fatto di non essere riuscita in precedenza, e di non poter riuscire tuttora, ad inviare la citata Opzione in via telematica, l'Istante ritiene che l'esercizio dell'Opzione concernente l'ingresso di ALFA 6 nel Gruppo IVA per l'anno di imposta 2021 potrebbe risultare direttamente in seno alla dichiarazione del Gruppo IVA ALFA Modello IVA 2022 per l'anno di imposta 2021, sicché l'eventuale Remissione in Bonis potrebbe essere perfezionata da ALFA sino al 30 aprile 2022 e cioè entro il termine di presentazione della dichiarazione Modello IVA 2022 per l'anno di imposta 2021.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La disciplina recata dal Titolo V-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 (introdotta dall'articolo 1, comma 24, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, in esecuzione della facoltà accordata agli Stati membri dall'articolo 11 della Direttiva 2006/112 CE del 28 novembre 2006 del Consiglio, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto) prevede, all'articolo 70-bis, comma 1, che i soggetti passivi stabiliti nello Stato ed esercenti attività d'impresa, arte o professione, per i quali ricorrano congiuntamente i requisiti dei vincoli finanziario, economico e organizzativo (di cui al successivo articolo 70-ter) possono divenire - esercitando apposita opzione - un autonomo e unitario soggetto passivo ai fini del tributo denominato "Gruppo IVA". Con il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 6 aprile 2018 (nel prosieguo, "DM") sono state dettate disposizioni di attuazione della disciplina in tema

di Gruppo IVA.

Il Gruppo IVA assume gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione delle disposizioni in materia di IVA (articolo 70-quinquies, comma 4, del D.P.R. n. 633 del 1972) con riferimento *"alle operazioni per le quali l'imposta diventa esigibile o il diritto alla detrazione è esercitabile"* a partire dal momento di efficacia dell'opzione per la relativa costituzione (articolo 2, comma 1, del DM).

Con specifico riguardo al requisito del vincolo finanziario, il comma 1 dell'articolo 70-ter del D.P.R. n. 633 del 1972 dispone che *"Si considera sussistente un vincolo finanziario tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato quando, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile e almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente:*

a) tra detti soggetti esiste, direttamente o indirettamente, un rapporto di controllo;

b) detti soggetti sono controllati, direttamente o indirettamente, dal medesimo soggetto, purché residente nel territorio dello Stato ovvero in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni".

La norma, integrata dalla disposizione di cui all'articolo 1 del DM, subordina l'ammissione ad un Gruppo IVA al verificarsi di due condizioni:

- la sussistenza tra soggetti passivi d'imposta del rapporto di controllo, diretto o indiretto, di cui all'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile, o la sottoposizione degli stessi ad analoga forma di controllo da parte della medesima entità;

- la permanenza del suddetto legame almeno dal 1° luglio dell'anno precedente a quello in cui l'opzione per la costituzione del Gruppo IVA stesso ha effetto.

Come ampiamente chiarito nella circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018, la definizione di vincolo finanziario rimanda alla nozione generale di controllo di diritto fornita al primo comma, numero 1), dell'articolo 2359 c.c., che può essere esercitato sia in modo diretto che indirettamente; in base a tale disposizione, si considera

controllata la società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria.

La citata circolare evidenzia, altresì, che la condizione temporale posta dagli articoli 70-ter del D.P.R. n. 633 del 1972 e dall'articolo 1, comma 1 del decreto di attuazione assolve, con finalità antielusive, alla funzione di evitare il confezionamento di assetti partecipativi funzionali unicamente all'ammissione al regime di soggetti che non siano parte del gruppo inteso come unità economica e mira, dunque, ad impedire che possano fondersi in un unico soggetto passivo entità legate da vincoli occasionali o temporanei.

Una volta costituito, il Gruppo IVA può subire modifiche nella sua composizione soggettiva: sul punto, la circolare n. 19/E più volte richiamata, al capitolo primo, paragrafo 2, precisa che *"Nel corso della sua operatività il Gruppo IVA può - in ogni caso - subire variazioni del suo perimetro soggettivo, per effetto della inclusione di entità che potrebbero acquisire i requisiti di partecipazione al regime successivamente alla sua attivazione, secondo le previsioni di cui all'articolo 70-quater, comma 5, del D.P.R. n. 633, o in conseguenza del venir meno di alcuno dei suddetti requisiti dopo l'esercizio dell'opzione (...)".*

In particolare, il richiamato articolo 70-quater, comma 5, primo periodo, prevede che *"Se negli anni di validità dell'opzione di cui al comma 1 i vincoli economico e organizzativo di cui all'articolo 70-ter, commi 2 e 3, si instaurano nei riguardi dei soggetti che erano stati esclusi dal gruppo IVA ai sensi del comma 5 del medesimo articolo, ovvero se il vincolo finanziario di cui all'articolo 70-ter, comma 1, si instaura nei riguardi di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato relativamente ai quali non sussisteva all'atto dell'esercizio dell'opzione, i predetti soggetti partecipano al gruppo IVA a decorrere dall'anno successivo a quello in cui tali vincoli si sono instaurati".*

In base alla previsione da ultimo menzionata, l'ingresso di tali "nuovi" soggetti non avviene immediatamente, determinandosi una cesura temporale fra il momento in

cui si verifica l'instaurazione dei predetti vincoli e quello in cui il nuovo soggetto partecipa al regime de quo: la partecipazione al Gruppo IVA, infatti, acquista efficacia a decorrere all'anno successivo a quello in cui si instaurano tali vincoli.

Con specifico riferimento alla instaurazione del vincolo finanziario, si segnala che il richiamato comma 5, primo periodo, dell'articolo 70-quater nella sua formulazione letterale, reca un puntuale rinvio al *"vincolo finanziario di cui all'articolo 70-ter, comma 1"*, e non, invece, alla sussistenza del rapporto di controllo di cui all'articolo 2359, primo comma, n. 1), codice civile (requisito, quest'ultimo, pur previsto dal richiamato articolo 70-ter, comma 1).

Su tale punto, di recente, la risoluzione n. 30/E del 7 maggio 2021 ha chiarito che *"L'espresso rinvio all'articolo 70-ter, comma 1, del Decreto IVA va, pertanto, inteso nel senso che, anche ai fini dell'ampliamento del perimetro soggettivo del Gruppo IVA e della relativa decorrenza, occorre che sia rispettato il duplice requisito contemplato dal suddetto articolo 70-ter, comma 1, ai fini della esistenza di un "vincolo finanziario" nell'accezione qualificante in questa occasione, e cioè:*

- *oggettivo (esistenza di una partecipazione di controllo "di diritto"), e*
- *temporale (sussistenza del controllo alla data del 1° luglio dell'anno precedente).*

Pertanto, in costanza di un Gruppo IVA già costituito, qualora nel corso di un anno di validità dell'opzione (ad esempio, anno X) venga conseguito il controllo ex articolo 2359, primo comma, n. 1), codice civile di un soggetto precedentemente non ricompreso nel perimetro soggettivo del Gruppo, il vincolo finanziario si considera instaurato nei confronti di tale soggetto nel medesimo anno (anno X) qualora tale controllo sussista almeno alla data del 1° luglio dello stesso anno solare, con l'effetto di far decorrere la sua partecipazione al Gruppo IVA dall'anno successivo (anno X+1). Qualora, invece, il controllo venga conseguito in data successiva al 1° luglio dell'anno X, il vincolo finanziario si considera instaurato nel corso dell'anno solare anno X+1, con l'effetto che la partecipazione al Gruppo IVA del nuovo soggetto

decorrerà dal successivo anno X+2".

La risoluzione evidenzia che "alla base dell'intera disciplina del Gruppo IVA c'è una evidente volontà del legislatore di evitare il consolidamento in un unico soggetto d'imposta di entità che sono legate da rapporti solo occasionali e temporanei. Ne consegue che, anche ai fini della partecipazione di "nuovi" soggetti ad un Gruppo IVA già costituito, occorre tener conto della medesima esigenza, sottesa alla previsione del requisito temporale di cui all'articolo 70-ter, comma 1, del Decreto IVA, la quale verrebbe frustrata laddove si consentisse, immediatamente a partire dall'anno solare successivo, la partecipazione al Gruppo IVA di società il cui controllo di diritto sia stato conseguito soltanto a ridosso del termine di conclusione dell'anno solare precedente o comunque nella seconda metà di tale anno.

In secondo luogo, depongono a favore della conclusione raggiunta anche esigenze di semplificazione, volte ad evitare - in vigenza del cosiddetto principio all in all out - che, a fronte della instaurazione di rapporti di controllo a ridosso della fine dell'anno, rilevanti ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1), codice civile, i contribuenti debbano porre in essere immediatamente tutti gli adempimenti necessari al contestuale ingresso nel preesistente Gruppo IVA, con dirette ripercussioni non solo nei loro confronti, ma anche nei riguardi dei rispettivi fornitori e clienti".

Alla luce di quanto sopra, con riferimento al **Quesito 1**, considerato che il rapporto di controllo ex art. 2359 tra ALFA 1 e ALFA 6 si è costituito in data 13 febbraio 2020, il vincolo finanziario si considera instaurato nei confronti di tale soggetto nel medesimo anno (2020), posto che il controllo sussiste prima del 1° luglio dello stesso anno solare, con l'effetto, ai sensi del combinato disposto degli articoli 70-ter, comma 1 e 70-quater, comma 5, del Decreto IVA, di far decorrere la partecipazione del nuovo soggetto all'interno del Gruppo IVA a partire dall'anno successivo, ossia dal 1° gennaio 2021.

In merito al **Quesito 2**, in cui si chiede di individuare il termine per l'esercizio dell'Opzione per la possibile partecipazione di ALFA 6 al Gruppo IVA ALFA, si fa

presente che in base all'articolo 70-quater, comma 5, secondo periodo, del Decreto IVA *"La dichiarazione per l'inclusione deve essere presentata (...) entro il novantesimo giorno successivo a quello in cui i vincoli si sono instaurati"*. Tale disposizione, alla luce di quanto sopra rappresentato, va interpretata coerentemente con la definizione di "vincolo finanziario" di cui all'articolo 70-ter, comma 1, Decreto IVA e, in particolar modo, tenendo conto del duplice requisito (oggettivo e temporale) ivi contemplato.

Come chiarito dalla citata risoluzione n. 30/E del 2021, il termine ultimo di novanta giorni previsto per la presentazione della dichiarazione di inclusione inizia a decorrere dal 1° luglio dell'anno solare nel corso del quale si instaura il vincolo finanziario.

Pertanto, nel caso in esame, l'esercizio dell'Opzione per via telematica per l'inclusione di ALFA 6 nel Gruppo IVA ALFA andava presentata entro il termine ultimo di 90 giorni decorrenti dalla data del 1° luglio 2020.

Risulta, dunque, tardivo il tentativo di presentazione della dichiarazione di inclusione di ALFA 6, da parte di ALFA, effettuato nei primi giorni di gennaio 2021, come peraltro emerge dalla ricevuta di scarto del Modello AGI/1 allegata all'istanza, che dà evidenza della scadenza dei termini per l'esercizio dell'Opzione per l'anno 2021.

In tal caso, si rende applicabile l'art. 70-quater, comma 1, richiamato dal comma 5, ultimo periodo, del Decreto IVA, che prevede che *"a) e' recuperato a carico del gruppo IVA l'effettivo vantaggio fiscale conseguito;*

b) il gruppo IVA cessa a partire dall'anno successivo rispetto a quello in cui viene accertato il mancato esercizio dell'opzione, a meno che i predetti soggetti non esercitino l'opzione per partecipare al gruppo medesimo", fatte salve le valutazioni in merito alla "remissione in bonis", svolte nel prosieguo dell'istanza in relazione al successivo quesito n. 3).

Quesito 3

L'istituto della remissione *in bonis*, introdotto dall'articolo 2 del decreto-legge

del 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, consente al contribuente che non ha tempestivamente eseguito la preventiva comunicazione o gli adempimenti di natura formale obbligatori per fruire di benefici di natura fiscale o per accedere a regimi fiscali opzionali, di "sanare" tale dimenticanza effettuando la prescritta comunicazione e versando la sanzione di cui all'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, *«entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile»*.

In particolare, con la circolare 28 settembre 2012, n. 38/E è stato chiarito che la Relazione Illustrativa della norma *«nel precisare che la suddetta previsione 'intende salvaguardare il contribuente in buona fede', esclude che il beneficio possa essere fruito o il regime applicato nelle ipotesi in cui il tardivo assolvimento dell'obbligo di comunicazione ovvero dell'adempimento di natura formale rappresenti un mero ripensamento, ovvero una scelta a posteriori basata su ragioni di opportunità. L'esistenza della buona fede, in altri termini, presuppone che il contribuente abbia tenuto un comportamento coerente con il regime opzionale prescelto ovvero con il beneficio fiscale di cui intende usufruire (c.d. comportamento concludente), ed abbia soltanto omissso l'adempimento formale normativamente richiesto, che viene posto in essere successivamente»*.

Si è dell'avviso che il richiamato istituto della remissione *in bonis* possa essere applicato anche all'ipotesi in cui la comunicazione di inclusione nel Gruppo IVA di una società - da eseguire nel rispetto della regola *"all in all out"* - sia effettuata oltre i termini normativamente previsti ma, comunque, entro il termine della prima dichiarazione utile, e le società del gruppo IVA mantengano un comportamento coerente con la disciplina di cui al titolo *V-bis* del decreto IVA, circostanza che occorre appurare caso per caso sulla base delle specifiche caratteristiche della fattispecie concreta.

Tanto premesso, nel caso prospettato, la comunicazione di inclusione di ALFA 6 - inviata in data 11 gennaio 2021 e, quindi, entro il termine di presentazione della

dichiarazione annuale IVA/2021 (30 aprile 2021) - sebbene scartata per un blocco di sistema, può essere considerata di fatto un tentativo di *remissio in bonis* che legittima il proseguimento del gruppo IVA con inclusione della ALFA 6 già a partire dal 2021 - salvo l'obbligo di versare la sanzione di 250 euro. Stante lo scarto, sarà cura di questa Direzione comunicare all'Ufficio Archivio anagrafico di provvedere all'inserimento manuale della comunicazione tardiva.

(firmato digitalmente)