



CEPELLINI LUGANO & ASSOCIATI

IL TEMA DEL MESE

APRILE 2018

LE SCADENZE

☐ 06/04/2018

- Termine per l'invio dei dati relativi allo Spesometro (secondo semestre 2017) e per l'invio dell'eventuale spesometro correttivo del primo semestre 2017;

☐ 16/04/2018

- Termine di versamento F24 (ritenute, contributi previdenziali e assistenziali e IVA);

☐ 30/04/2018

- Termine di presentazione telematica della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno 2017;

Per l'elenco completo degli adempimenti e scadenze fiscali relativi al mese di Aprile 2018 si rinvia al sito dell'Agenzia delle Entrate al seguente link: <https://www1.agenziaentrate.gov.it/strumenti/scadenzario/main.php>

IL TEMA DEL MESE

Le novità per i dividendi e i *capital gain*

La Legge 27 dicembre 2017 n. 205 (c.d. "Legge di stabilità 2018") ha introdotto significative novità che interessano:

- 1) la **tassazione dei dividendi qualificati percepiti al di fuori del regime d'impresa;**
- 2) le regole di tassazione dei **dividendi percepiti da soggetti esteri che risiedono in stati a fiscalità privilegiata;**
- 3) le disposizioni per determinare l'imponibile nell'ipotesi di **cessioni di partecipazioni qualificate da parte di soggetti non imprenditori** (redditi diversi).

Di seguito evidenziamo i principali aspetti derivanti dalle sopra citate novità.

LE NOVITA' PER I DIVIDENDI E I CAPITAL GAIN

La nuova aliquota applicabile dal 1 gennaio 2018

1) Dividendi domestici

La Legge 27 dicembre 2017 n. 205, modificando l'articolo 47 del TUIR e l'articolo 27 del DPR n. 600/73, ha esteso agli utili derivanti da partecipazioni qualificate, distribuiti dal 1 gennaio 2018, il trattamento fiscale previsto per le partecipazioni non qualificate. Pertanto, dal **1° gennaio 2018**, anche i dividendi incassati dalle persone fisiche residenti in Italia al di fuori dell'esercizio d'impresa in relazione a partecipazioni qualificate, sono soggetti a tassazione mediante l'applicazione di una ritenuta a titolo d'imposta pari al **26%** da parte del soggetto emittente.

Riepiloghiamo di seguito la situazione tenendo conto delle disposizioni che si sono succedute nel tempo e del richiamo effettuato dall'ultimo intervento normativo.

Le partecipazioni qualificate e non qualificate

Ricordiamo, in primo luogo, che sono classificabili tra le "partecipazioni qualificate" (articolo 67, comma 1, lettera c, del Tuir):

- per le Spa quotate in borsa o al mercato ristretto: le partecipazioni superiori al **2%** dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria oppure al **5%** del capitale o patrimonio;
- per le Spa non quotate e per le altre società di capitali: le partecipazioni superiori al **20%** dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria oppure al **25%** del capitale o patrimonio;
- per le società di persone: le partecipazioni superiori al **25%** del patrimonio.

Viceversa, le partecipazioni inferiori a queste soglie sono considerate di tipo "non qualificato".

Dividendi relativi a partecipazioni non qualificate

I dividendi **derivanti** dal possesso di partecipazioni non qualificate sono tassati integralmente (**100%**) mediante l'applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta con aliquota pari al **26%** ai sensi dell'articolo 27, comma 1, del D.P.R. n. 600/73.

Dividendi relativi a partecipazioni qualificate

Come ricordato in premessa, anche i dividendi derivanti dal possesso di partecipazioni qualificate a partire dal **2018** sono assoggettati alla stessa imposizione del **26%**, a titolo d'imposta, prevista per le partecipazioni non qualificate. Tuttavia, per i soggetti titolari di quote qualificate, sarà importante tenere in considerazione due ulteriori variabili:

- 1) le disposizioni transitorie che sono state emanate ogni volta che è mutata l'aliquota Ires (prima 33%, poi 27,5% e infine 24%);
- 2) la data di distribuzione dei dividendi.

La disposizione transitoria per le partecipazioni qualificate

Al fine di coordinare le nuove disposizioni con quelle contenute nel D.M. 26 maggio 2017, l'articolo 1, comma 1006, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205 ha previsto un'apposita disciplina transitoria in base alla quale, stante la necessità di operare una tassazione coerente con l'IRES corrisposta dalla società, alle distribuzioni di dividendi derivanti da partecipazioni qualificate deliberate tra il **1° gennaio 2018** e il **31 dicembre 2022** e aventi a oggetto utili prodotti fino all'esercizio in corso alla data del **31 dicembre 2017**, continuano ad applicarsi le norme previste dal D.M. 26 maggio 2017. Da ciò deriva che soltanto gli utili prodotti dal **1 gennaio 2018** potranno essere assoggettati al nuovo regime di ritenuta a titolo d'imposta del **26%** a prescindere dall'IRES pagata dalla società.

Il trattamento fiscale delle distribuzioni di riserve formatesi con utili ante 1 gennaio 2018

In caso di distribuzione di riserve formatesi con utili realizzati ante **1° gennaio 2018**, agli effetti della tassazione in capo al soggetto partecipante, i dividendi dovranno considerarsi formati prioritariamente secondo la seguente sequenza, ovvero con:

- **gli utili prodotti dalla società o ente partecipato fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007;**
- **gli utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016;**
- **gli utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017.**

L'obiettivo di questa disposizione è, evidentemente, quello di salvaguardare la più favorevole tassazione del socio che deriva dall'adozione delle previgenti disposizioni, ribadendo la presunzione di preventiva distribuzione delle riserve formatesi per prime, ovvero fino all'anno 2007. Questa presunzione opera anche in relazione alle riserve che si formeranno a partire dall'anno 2018, le quali saranno distribuibili solamente a partire dal momento in cui saranno terminate le "vecchie" riserve. Pertanto, saranno sempre distribuite le riserve precedenti al 2018 e, solo successivamente, quelle maturate a partire dal 2018.

La presunzione non è applicabile per eventuali coperture di perdite. In questo caso, quindi, la società sarà libera di utilizzare le riserve a prescindere dal relativo anno di formazione delle stesse.

Per quanto riguarda gli adempimenti dichiarativi, segnaliamo che il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 12 gennaio 2018 n. 9520 ha approvato il nuovo modello di certificazione degli utili corrisposti da parte delle società. La nuova certificazione (che riproduciamo in calce) tiene conto della stratificazione temporale delle riserve.

Le regole operative per i dividendi qualificati

In conclusione, alla luce di quanto indicato in precedenza, possiamo delineare le seguenti tipologie di utili:

- **le riserve di utili maturate fino al periodo d'imposta 2007** (per le quali la società ha pagato l'IRES nella misura del 33%): sono rilevanti in capo al socio qualificato nella misura del **40%**;

- **le riserve di utili maturate dal periodo d'imposta 2007 e fino al periodo d'imposta 2016** (per le quali la società ha pagato IRES nella misura del 27,5%): sono rilevanti in capo al socio qualificato nella misura del **49,72%**;
- **le riserve di utili maturate nel periodo d'imposta 2017** (per le quali la società ha pagato l'IRES del 24%): sono imponibili in capo al socio qualificato nella misura del **58,14%**.

Queste categorie tengono conto sia del richiamo normativo al **DM 26 maggio 2017** che disciplina le regole da adottare agli utili prodotti nel **2017** sia dell'interpretazione della dottrina che ritiene corretto, dal punto di vista logico-sistematico, estendere l'applicazione della norma transitoria alle due fasce di utili precedenti.

Dal punto di vista operativo ne consegue che, in virtù di quanto specificato, la società emittente deve comunicare agli azionisti sia la diversa natura delle riserve oggetto di distribuzione sia quale regime fiscale debba essere loro applicabile.

Tuttavia, laddove questa distribuzione dovesse avvenire dopo il **31 dicembre 2022**, anche le riserve di utili formate prima del **2018** dovranno essere tassate mediante l'applicazione della ritenuta alla fonte del **26%**.

2) Dividendi di fonte estera

La Legge 205/2017 ha introdotto alcune modifiche alle regole di imposizione dei dividendi provenienti da società residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata. In primo luogo è stata introdotta una norma che ha chiarito che il momento per definire un utile come derivante da un paese a fiscalità privilegiata non è la data di percezione del dividendo ma il periodo di maturazione dello stesso. Inoltre è stata introdotta una nuova ipotesi di detassazione parziale, a particolari condizioni, degli utili provenienti da soggetti a fiscalità privilegiata.

Il concetto di dividendi a fiscalità privilegiata

Sul primo punto sopra indicato si segnala in particolare che:

- è stato previsto che gli utili percepiti dal **2015** e maturati in periodi d'imposta precedenti al **31 dicembre 2014** nei quali la società partecipata era localizzata in stati non inclusi nella black list di cui al **DM 21 novembre 2001** non si considerano provenienti da società a regime fiscale privilegiato e quindi non sono assoggettati a tassazione sull'intero importo;
- è stato indicato che non sono imponibili **al 100%** (ma, viceversa, con le regole ordinarie) gli utili generati in Stati non a regime fiscale privilegiato nei periodi d'imposta successivi al **31 dicembre 2014** anche se percepiti in periodi d'imposta in cui risultano integrate le condizioni per l'individuazione di uno stato a fiscalità privilegiata ai sensi dell'articolo 167, comma 4, del Tuir;

Infine sono state introdotte due disposizioni di completamento in base alle quali è previsto che:

La tassazione degli utili derivanti dai Paesi a fiscalità privilegiata

- i) in caso di cessione delle partecipazioni la stratificazione delle riserve di utili si trasferisce al cessionario;
- ii) ai fini dell'applicazione di queste norme vale il criterio di prioritaria distribuzione degli utili che non sono considerati come provenienti da Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

Con questa disposizione normativa si supera l'interpretazione, particolarmente penalizzante, della circolare 4 agosto 2016 n. 35/E, con la quale si evidenziava che la provenienza dell'utile doveva essere determinata avendo riguardo al momento della percezione del dividendo.

Viceversa, con la nuova norma, si applica regola una più ragionevole che sostanzialmente salvaguarda gli utili formati nei periodi "buoni", qualificandoli come non provenienti da soggetti a fiscalità privilegiata (e questo a prescindere dal momento di percezione degli stessi). Inoltre, con riferimento agli anni precedenti al 2015, l'unica regola da applicare, per determinare se si tratta di società estere a fiscalità privilegiata, è quella dell'inclusione o meno nella black list del **DM 21 novembre 2001**.

Si fa presente, infine, che le novità introdotte dovrebbero riguardare sia gli utili percepiti nell'ambito del reddito d'impresa sia quelli incassati da soggetti al di fuori del regime d'impresa in quanto il richiamo normativo è agli articoli 47 e 89 del Tuir.

La detassazione degli utili da soggetti a fiscalità privilegiata

E' stata introdotta una norma specifica volta a ridurre del **50%** la base imponibile nel caso di percezione di dividendi da soggetti a fiscalità privilegiata quando si sia dimostrato, con riferimento a questi ultimi, anche a seguito di interpello, l'effettivo svolgimento di un'attività industriale o commerciale, come principale attività, nel mercato dello Stato o territorio di insediamento. In sostanza tutte le volte che sarà possibile dimostrare l'operatività della partecipata (peraltro è la condizione prevista per la disapplicazione della trasparenza da parte delle "controlled foreign companies"), la tassazione dei dividendi, ancorché provenienti da soggetti *black list*, sarà ridotta, in quanto la base imponibile passerà dal **100%** al **50%** dell'importo percepito.

La norma necessita di alcuni chiarimenti/approfondimenti riferiti ai seguenti aspetti:

- non è chiaro se la disposizione è applicabile, come sembra letteralmente, a tutte le partecipazioni ovvero solo alle ipotesi di controllo (come sembra emergere dall'ultima parte del nuovo testo di legge nel quale il richiamo al credito d'imposta viene riconosciuto "al soggetto controllante ovvero alle sue controllate residenti percipienti gli utili");
- la disposizione letteralmente non dovrebbe applicarsi ai soggetti diversi dai soggetti Ires e quindi non dovrebbe riguardare né i soggetti non imprenditori che applicano l'articolo 47 del Tuir né i soggetti Irpef che svolgono attività d'impresa che trovano le regole per i dividendi nell'articolo 59 del Tuir;
- non essendoci stata una modifica dell'articolo 87 del Tuir la norma dovrebbe riguardare solo i dividendi e non le plusvalenze, con la conseguenza di introdurre

La tassazione ridotta in caso di operatività della partecipata black list

nel sistema, in ipotesi di cessione di quote, una potenziale situazione di arbitraggio.

3) Le novità per i capital gain

Coerentemente con le modifiche previste per i dividendi, per le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni realizzate al di fuori del regime d'impresa (*capital gain* disciplinati dall'articolo 67 del Tuir), la Legge 205/2017 ha introdotto anche per le cessioni di partecipazioni qualificate l'imposta sostitutiva del **26%** già vigente per le cessioni di partecipazioni non qualificate.

Le modifiche introdotte si applicheranno ai redditi diversi realizzati a partire dal **1° gennaio 2019**.

Regime applicabile agli atti di realizzo dal 1 gennaio al 31 dicembre 2018

1) *Partecipazioni qualificate*

Per effetto della riduzione dal **27,50%** al **24%** dell'aliquota Ires operata dalla Legge 208/2015, al fine di garantire l'invarianza dei livelli di tassazione dei dividendi e delle plusvalenze, il **D.M. 26 maggio 2017** ha modificato la quota con cui le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate disciplinate dall'articolo 67, comma 1, lettera c), del TUIR, devono concorrere alla formazione del reddito ai fini IRPEF.

In particolare, l'articolo 2 del decreto ha stabilito che le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate realizzate da soggetti IRPEF:

- ai fini dell'applicazione dell'articolo 58, comma 2, del TUIR: non concorrono alla formazione del reddito d'impresa, in quanto esenti, limitatamente al **41,86%** (in luogo del 50,28%). Di conseguenza la plusvalenza è imponibile nella misura del **58,14%** (anziché del 49,72% che, viceversa, era applicabile alle plusvalenze realizzate fino al **31/12/2017**). Le stesse percentuali, in termini di deducibilità, si applicano alle minusvalenze;
- ai fini dell'applicazione dell'articolo 68, comma 3, del TUIR: concorrono alla formazione del reddito complessivo in misura pari al **58,14%** del relativo ammontare (anziché nella misura del 49,72% che, viceversa, era applicabile alle plusvalenze realizzate fino al 31.12.2017). La stessa misura percentuale si applica alle minusvalenze.

Queste misure interessano le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate realizzate a partire dal **1° gennaio 2018**, a prescindere dal periodo di maturazione dei maggiori valori che determinano la plusvalenza.

In virtù di una specifica disposizione "transitoria" (articolo 2, comma 2, D.M. 26 maggio 2017), è previsto il mantenimento della tassazione con aliquota pari al **49,72%**, per le plusvalenze realizzate anteriormente alla data del **1° gennaio 2018**, anche nell'ipotesi in cui il corrispettivo dovesse essere percepito, in tutto o in parte, successivamente a questa data.

**La norma
transitoria per i
capital gain ante
1 gennaio 2018**

Esempio

Tizio detiene una partecipazione qualificata e perfeziona l'atto di cessione il 20 ottobre 2017, prevedendo l'incasso di una parte del corrispettivo nel 2018.

In questa ipotesi la plusvalenza sarà tassata al 49,72% anche se concorrerà alla formazione dell'imponibile nel 2018, ovvero nell'anno in cui è avvenuto il pagamento.

Esempio

Caio possiede una partecipazione qualificata e, pur avendo già incassato una parte del corrispettivo in acconto nel 2017, perfeziona l'atto nel mese di febbraio 2018.

In questo caso la plusvalenza sarà determinata nel 2018 nella misura del 58,14% poiché l'incasso dell'acconto non comporta il realizzo del reddito.

Si ricorda, infine, che, per espressa previsione dell'articolo 2, comma 3, del **D.M. 26 maggio 2017**, queste disposizioni non sono applicabili ai soggetti indicati dall'articolo 5 del TUIR (ovvero le società di persone e soggetti equiparati).

2) Partecipazioni non qualificate

Con riferimento alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate (diverse da quelle detenute in società residenti in Paesi *black list*) è stato previsto il mantenimento integrale del precedente regime di tassazione.

Pertanto queste operazioni sono soggette all'applicazione di un'imposta sostitutiva con aliquota pari al **26%**.

Regime applicabile agli atti di realizzo a partire dal 1 gennaio 2019

Per i redditi diversi che saranno realizzati a decorrere dal **1 gennaio 2019**, indipendentemente dal periodo di maturazione, l'articolo 1, commi 999 e seguenti della Legge 205/2017 ha omogeneizzato il livello impositivo prevedendo, nell'ipotesi di cessione di qualsiasi tipologia di partecipazioni, l'applicazione di una ritenuta a titolo d'imposta con aliquota del **26%**.

Per effetto di quanto sopra, a differenza di quanto avveniva in passato:

- è stato eliminato il problema relativo al cumulo delle cessioni di partecipazioni "non qualificate" ravvicinate che, se sommate, erano tali da determinare il superamento della soglia di qualificazione;
- i redditi diversi realizzati da partecipazioni qualificate e non qualificate potranno confluire in un'unica e indistinta categoria all'interno della quale andranno compensate le eventuali plusvalenze con le minusvalenze (ciò comporta, di riflesso, la venuta meno dell'obbligo di indicare separatamente nel quadro RT della dichiarazione dei redditi le plusvalenze derivanti da partecipazioni qualificate da quelle non qualificate).

L'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta con aliquota del **26%** esclude ulteriori obblighi impositivi e dichiarativi da parte del contribuente. Da quanto sopra derivano:

- l'abrogazione del regime della c.d. "dichiarazione dei redditi" previsto dall'articolo 5 del D.Lgs. n. 461/97;
- la possibilità di adottare una delle modalità di tassazione alternative ovvero il regime del c.d. "risparmio amministrato" (articolo 6 D.Lgs. n. 461/97) o il regime del c.d. "risparmio gestito" (articolo 7 D.Lgs. n. 461/97) anche in caso di possesso di partecipazioni qualificate.

Le modifiche non hanno toccato il trattamento fiscale applicabile alle plusvalenze derivanti dalla cessione delle partecipazioni relative a società residenti in Paesi a fiscalità privilegiata che, pertanto, continueranno a concorrere per l'intero ammontare alla formazione del reddito imponibile in capo al contribuente.

Si ricorda, infine, che le modifiche operate dalla Legge di bilancio 2018 hanno riguardato esclusivamente il comparto dei redditi diversi e quindi nessuna modifica è stata apportata nel caso di cessione di partecipazioni da parte di società commerciali di persone e di società di capitali e cioè dai soggetti che dichiarano esclusivamente reddito d'impresa.

CERTIFICAZIONE RELATIVA AGLI UTILI ED AGLI ALTRI PROVENTI EQUIPARATI CORRISPOSTI NELL'ANNO _____



DATI RELATIVI AL SOGGETTO CHE RILASCI LA CERTIFICAZIONE	Codice fiscale _____ Cognome e Nome o Denominazione _____ Comune _____ Prov. _____ Cap _____ Via e numero civico _____ Codice del soggetto che rilascia la certificazione _____																												
SEZIONE I DATI RELATIVI AL SOGGETTO EMITTENTE	Codice fiscale o codice identificativo estero _____ ISIN _____ Cognome e Nome o Denominazione _____ Cod. Stato estero _____ Comune _____ Prov. _____ Via e numero civico _____																												
SEZIONE II DATI RELATIVI ALL'INTERMEDIARIO NON RESIDENTE	Codice ABI _____ Cod. Id. Internazionale BIC/SWIFT _____ Codice fiscale _____ Denominazione _____ Cod. Stato estero _____																												
SEZIONE III DATI RELATIVI AL PERCEPTORE DEGLI UTILI O DEGLI ALTRI PROVENTI EQUIPARATI	Codice fiscale _____ Cognome ovvero Denominazione _____ Nome (solo per le persone fisiche) _____ Sesso (M o F) _____ Data di nascita _____ Comune (o Stato estero) di nascita _____ Prov. _____ Comune del domicilio fiscale _____ Prov. _____ Via e numero civico _____ Codice stato estero _____ Codice di identificazione fiscale estero _____																												
SEZIONE IV DATI RELATIVI AGLI UTILI CORRISPOSTI E AI PROVENTI EQUIPARATI	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 15%;">Numero azioni o quote 25</td> <td style="width: 15%;">Percentuale contitolarità 26</td> <td style="width: 15%;">Dividendo unitario 27</td> <td style="width: 15%;">Dividendo complessivo da utili ante 31/12/2007 28</td> <td style="width: 15%;">Dividendo complessivo da utili post 31/12/2007 sino al 31/12/2016 29</td> </tr> <tr> <td>Dividendo complessivo da utili post 31/12/2016 30</td> <td>Strumenti finanziari da utili ante 31/12/2007 31</td> <td>Strumenti finanziari da utili post 31/12/2007 sino al 31/12/2016 32</td> <td>Strumenti finanziari da utili post 31/12/2016 33</td> <td>Associazione in partecipazione da utili ante 31/12/2007 34</td> </tr> <tr> <td>Associazione in partecipazione da utili post 31/12/2007 sino al 31/12/2016 35</td> <td>Associazione in partecipazione da utili post 31/12/2016 36</td> <td>Interessi riquilificati dividendi 37</td> <td>Netto frontiera 38</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Utili da SIQ e da SIINQ 39</td> <td>Aliquota 40</td> <td>Ritenuta 41</td> <td>Imposta sostitutiva 42</td> <td>Imposta estera 43</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>Dividendo dei soci in trasparenza 44</td> </tr> </table>				Numero azioni o quote 25	Percentuale contitolarità 26	Dividendo unitario 27	Dividendo complessivo da utili ante 31/12/2007 28	Dividendo complessivo da utili post 31/12/2007 sino al 31/12/2016 29	Dividendo complessivo da utili post 31/12/2016 30	Strumenti finanziari da utili ante 31/12/2007 31	Strumenti finanziari da utili post 31/12/2007 sino al 31/12/2016 32	Strumenti finanziari da utili post 31/12/2016 33	Associazione in partecipazione da utili ante 31/12/2007 34	Associazione in partecipazione da utili post 31/12/2007 sino al 31/12/2016 35	Associazione in partecipazione da utili post 31/12/2016 36	Interessi riquilificati dividendi 37	Netto frontiera 38		Utili da SIQ e da SIINQ 39	Aliquota 40	Ritenuta 41	Imposta sostitutiva 42	Imposta estera 43					Dividendo dei soci in trasparenza 44
Numero azioni o quote 25	Percentuale contitolarità 26	Dividendo unitario 27	Dividendo complessivo da utili ante 31/12/2007 28	Dividendo complessivo da utili post 31/12/2007 sino al 31/12/2016 29																									
Dividendo complessivo da utili post 31/12/2016 30	Strumenti finanziari da utili ante 31/12/2007 31	Strumenti finanziari da utili post 31/12/2007 sino al 31/12/2016 32	Strumenti finanziari da utili post 31/12/2016 33	Associazione in partecipazione da utili ante 31/12/2007 34																									
Associazione in partecipazione da utili post 31/12/2007 sino al 31/12/2016 35	Associazione in partecipazione da utili post 31/12/2016 36	Interessi riquilificati dividendi 37	Netto frontiera 38																										
Utili da SIQ e da SIINQ 39	Aliquota 40	Ritenuta 41	Imposta sostitutiva 42	Imposta estera 43																									
				Dividendo dei soci in trasparenza 44																									
ANNOTAZIONI																													
	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 15%; text-align: center;">DATA</td> <td colspan="4" style="text-align: center;">FIRMA DEL SOGGETTO CHE RILASCI LA CERTIFICAZIONE</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">giorno _____ mese _____ anno _____</td> <td colspan="4"></td> </tr> </table>				DATA	FIRMA DEL SOGGETTO CHE RILASCI LA CERTIFICAZIONE				giorno _____ mese _____ anno _____																			
DATA	FIRMA DEL SOGGETTO CHE RILASCI LA CERTIFICAZIONE																												
giorno _____ mese _____ anno _____																													