

Spett.li Clienti
Loro sedi

Informative e news per la clientela di studio

CREDITO D'IMPOSTA PER VENDITA AL DETTAGLIO DI GIORNALI, RIVISTE E PERIODICI

Dal 1° al 30 settembre 2021 sarà possibile presentare la domanda di accesso per l'anno 2021 al credito di imposta per gli esercenti attività commerciali che operano nel settore della vendita al dettaglio di giornali, riviste e periodici. **(Comunicato stampa pubblicato sul sito del Dipartimento per l'informazione e l'editoria)**

ERRATO IL CALCOLO DEI CONTRIBUTI PER GLI AGRICOLI

Con il messaggio n. 2978 del 2 settembre 2021 Inps comunica che a seguito di un errore di trasmissione di INAIL il calcolo dei contributi per i lavoratori dell'agricoltura dipendenti e autonomi, potrebbe essere errato e andrà compensato a settembre. **(messaggio Inps n. 2978 del 2 settembre 2021)**

PROSSIMA DISMISSIONE DEI PIN INPS

Con il messaggio n. 2926 del 2021 l'Inps fa presente che entro il 30 settembre 2021 saranno dismessi tutti i PIN rilasciati dall'Istituto. Fino a tale data sarà consentito l'accesso ai servizi *on line* di rispettiva competenza mediante PIN con tutti i profili. A partire dal prossimo mese di ottobre sarà invece necessario utilizzare, alternativamente, le credenziali Sistema Pubblico di Identità Digitale (SPID), Carta di Identità Elettronica (CIE) e Carta Nazionale dei Servizi (CNS). **(messaggio Inps n. 2926 del 25 agosto 2021)**

ATTIVO IL *BONUS* ROTTAMAZIONE TV

A partire da lunedì 23 agosto 2021 i cittadini possono richiedere il *bonus* rottamazione tv per l'acquisto di televisori compatibili con il nuovo digitale terrestre. Il *bonus* consiste in uno sconto del 20% sul prezzo d'acquisto del nuovo televisore, fino a un massimo di 100 euro, rottamando apparecchi tv acquistati prima del 22 dicembre 2018 che non risultano più idonei ai nuovi *standard* tecnologici di trasmissione televisiva. A differenza del precedente incentivo, che rimane in vigore ed è pertanto cumulabile, il *bonus* rottamazione tv non prevede limiti di ISEE. Maggiori informazioni sono ricavabili all'indirizzo <https://www.mise.gov.it/index.php/it/198-notizie-stampa/2042563-dal-23-agosto-il-bonus-rottamazione-tv> **(Decreto Mise 5 luglio 2021 in GU n.188 del 7 agosto 2021)**

RINVIATO IL TERMINE PER L'INVIO DELLE DICHIARAZIONI DEI SOGGETTI CHE VOGLIONO AVVALERSI DEL CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO PEREQUATIVO

Con D.P.C.M. datato 6 settembre 2021 è stata prevista la proroga del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi per i soggetti che intendono trasmettere l'istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto perequativo fissata precedentemente al 10 settembre e ora stabilita nel prossimo 30 settembre 2021. **(D.P.C.M. 6 settembre 2021)**

NUOVO RINVIO PER IL CODICE DELLA CRISI

È stato recentemente pubblicato in G.U. 202 del 24 agosto 2021 il D.L. 118/2021 che rinvia al 16 maggio 2022 l'entrata in vigore del Codice della crisi d'impresa e altre misure urgenti per il risanamento aziendale. A fronte dell'aumento delle imprese in difficoltà o insolventi e della necessità di fornire nuovi ed efficaci strumenti per prevenire e affrontare situazioni di crisi, si prevedono i seguenti ordini di intervento:

- si stabilisce il rinvio al 16 maggio 2022 dell'entrata in vigore del Codice della crisi d'impresa, per adeguarne gli istituti alla Direttiva 2019/1023;
- si modifica la Legge Fallimentare, con l'anticipazione di alcuni strumenti di composizione negoziale già previsti dal Codice della crisi;
- si stabilisce il rinvio al 31 dicembre 2023 del Titolo II sulle misure di allerta, per sperimentare l'efficacia della composizione negoziata e rivedere i meccanismi di allerta contenuti nel Codice della crisi d'impresa. **(Decreto Legge n. 118 del 24 agosto 2021)**

RECENTI CHIARIMENTI DI PRASSI IN TEMA DI NOTE DI VARIAZIONE IVA

Il tema delle note di variazione ex articolo 26 del Decreto Iva è stato affrontato di recente dall'Agenzia delle entrate con due documenti di prassi, che si accompagnano alle rilevanti novità introdotte dal Legislatore con l'articolo 18, D.L. 73/2021 (c.d. Decreto "Sostegni-bis"), convertito sul punto senza modifiche dalla legge di conversione 106/2021. Come già ribadito in precedente informativa a commento del Decreto Sostegni-bis infatti, anche la legge di conversione conferma, nell'ambito delle procedure concorsuali, la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione da mancato pagamento emettendo la nota di credito ai fini Iva già a partire dalla data in cui il cedente o il prestatore è assoggettato a una procedura concorsuale, senza quindi dover attendere l'infruttuoso esperimento della stessa. E questo a partire dalle procedure concorsuali avviate dalla data del 26 maggio 2021 (data di entrata in vigore delle modifiche in commento).

Note di variazione in presenza di clausola risolutiva espressa

Con il **Principio di diritto n. 11 del 6 agosto 2021** l'Agenzia delle entrate ritorna sui propri passi in merito alla interpretazione della condizione prevista dal comma 9 dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972 che legittima l'emissione della nota di variazione in diminuzione nelle ipotesi di risoluzione per inadempimento nei contratti a esecuzione continuata o periodica.

Con il precedente Principio di diritto n. 13/2019, infatti, l'Agenzia ebbe a sostenere che in presenza di contestazioni giudiziali circa la possibile sussistenza della clausola risolutiva espressa, la possibilità di emettere la nota di variazione in diminuzione da parte del cedente fosse subordinata all'esito del giudizio di accertamento della medesima.

Al contrario, con la nuova e recente pronuncia l'Agenzia, riprendendo il principio già espresso in passato (risoluzione n. 449/2008) per cui *"la risoluzione contrattuale non richiede uno specifico atto di accertamento (negoziale o giudiziale) del suo verificarsi"*, afferma che qualora sia stata attivata una clausola risolutiva espressa, in dipendenza della quale venga in meno in tutto o in parte un'operazione per la quale è stata emessa e registrata la fattura, si considera legittima l'emissione di una nota di variazione anche in presenza di una contestazione, in sede giudiziale, dei presupposti per l'attivazione della predetta clausola risolutiva espressa, senza che al riguardo si renda necessario attendere un formale atto di accertamento (negoziale o giudiziale) del verificarsi dell'anzidetta causa di risoluzione.

Chiude correttamente il Principio di diritto n. 11/2021, affermando che in caso di emissione di nota di credito, qualora il giudizio penda successivamente a favore della insussistenza della causa di risoluzione, resta fermo l'obbligo da parte del cedente di emettere nota di variazione in aumento ex articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972 per riversare quanto in precedenza recuperato tramite la nota di credito.

Tempi stretti per il recupero dell'Iva con nota di variazione

Con la **risposta a interpello n. 544 dell'11 agosto 2021** l'Agenzia delle entrate ribadisce il proprio pensiero in merito alla individuazione del termine ultimo (c.d. *"dies a quem"*) entro il quale è possibile recuperare l'Iva tramite nota di variazione in diminuzione anche alla luce delle modifiche apportate alla disciplina della detrazione di cui all'articolo 19, D.P.R. 633/1972 a opera del D.L. 50/2017.

Se il termine a partire dal quale è possibile esercitare il diritto alla detrazione (c.d. *"dies a quo"*), secondo quanto già precisato nella circolare n. 1/E/2018, va individuato nel momento a partire dal quale si verifica la nascita del

presupposto che legittima l'emissione della nota di variazione (ovvero il verificarsi di una delle causa previste dal comma 2, articolo 26 del decreto Iva), più incerta era apparsa l'individuazione del termine oltre il quale non è più possibile fare ricorso allo strumento della nota di credito per recuperare la maggior Iva assolta con l'operazione originaria.

La soluzione, condivisa anche nel recente chiarimento di prassi, va ricercata combinando quanto chiarito a proposito del "*dies a quo*" dalla circolare n. 1/E/2018 e nella formulazione del comma 1 dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972 che prevede la possibilità di esercitare la detrazione "*al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo*".

Ipotizzando quindi l'avvio di una procedura concorsuale in data 30 dicembre 2021 ("nuovo" *dies a quo* alla luce delle recenti novità introdotte dal D.L. Sostegni-*bis* convertito) l'emissione della nota di variazione in diminuzione da parte del cedente sarà possibile non oltre il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa all'anno 2021, e cioè entro il 30 aprile 2022.

Con riferimento ai comportamenti successivi allo spirare di detto termine, l'Agenzia delle entrate ha da un lato confermato l'impossibilità di fare ricorso a dichiarazioni integrative, ammettendo tuttavia l'ipotesi del rimborso seppur in una ipotesi particolare (si veda a tal proposito la risposta a interpello n. 593/E/2020).

RICHIESTE DI ESONERO CONTRIBUTIVO ENTRO IL PROSSIMO 30 SETTEMBRE

Con la **circolare n. 124 del 6 agosto 2021** l'Inps ha fornito le indicazioni in ordine all'ambito di applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 20 a 22-*bis*, L. 178/2020, che ha previsto, per l'anno 2021, l'esonero parziale della contribuzione previdenziale e assistenziale dovuta dai lavoratori autonomi e dai liberi professionisti iscritti alle Gestioni Inps e alle Casse previdenziali professionali autonome.

Con il recente **messaggio n. 2909 dello scorso 20 agosto** l'Istituto ha comunicato che la presentazione della domanda di esonero potrà avvenire a decorrere dallo scorso 25 agosto 2021 e fino, a pena di decadenza, al prossimo 30 settembre 2021.

A chi spetta l'esonero

Possono presentare istanza di esonero contributivo i soggetti di seguito riportati che risultino iscritti:

- a) alle Gestioni speciali dell'Assicurazione generale obbligatoria (AGO): gestioni autonome speciali degli artigiani, dei commercianti, dei coltivatori diretti, coloni e mezzadri;
- b) alla Gestione separata di cui all'articolo 2, comma 26, L. 335/1995, e che dichiarano redditi ai sensi dell'articolo 53, comma 1, del D.P.R. 917/1986 (Tuir);
- c) alla Gestione separata di cui all'articolo 2, comma 26, L. 335/1995, come professionisti e altri operatori sanitari di cui alla L. 3/2018, già collocati in pensione.

A chi e come si richiede l'esonero

Il **D.M. attuativo Lavoro e Finanze dello scorso 17 maggio** stabilisce che l'esonero deve essere richiesto a un solo ente previdenziale e per una sola forma di previdenza obbligatoria.

La domanda deve essere presentata utilizzando i canali telematici, ovvero:

- Gestione speciale artigiani e commercianti: *"Cassetto previdenziale per Artigiani e Commercianti"* > *"Esonero contributivo art.1, co 20-22 bis L.178/2020"*;
- Lavoratori iscritti alla Gestione speciale autonoma dei coltivatori diretti, coloni e mezzadri: *"Cassetto lavoratori autonomi Agricoli"* > *"Comunicazione bidirezionale"*;
- Per i professionisti iscritti alla Gestione separata: *"Cassetto Previdenziale Liberi Professionisti"* > *"Domande Telematiche"* > *"Esonero contributivo L. 178/2020"*.



Nel caso di lavoratore autonomo iscritto alle Gestioni speciali degli artigiani e degli esercenti attività commerciali che abbia, nel corso dell'anno 2021, cambiato numero di posizione aziendale all'interno della medesima Gestione previdenziale, con continuità dell'attività economica, per mutamento della provincia nello svolgimento della medesima attività aziendale, lo stesso dovrà presentare l'istanza per ogni posizione aziendale.

Si ricorda che le credenziali di accesso ai servizi sopra descritti sono attualmente le seguenti:

- PIN rilasciato dall'Inps, sia ordinario sia dispositivo;
- SPID di livello 2 o superiore;
- Carta di identità elettronica 3.0 (CIE);
- Carta nazionale dei servizi (CNS).



Il possesso dei requisiti, come illustrato nella circolare Inps n. 124/2021, sarà dichiarato dal richiedente, sotto la propria responsabilità, nel modulo di presentazione della domanda. Nella stessa, oltre al possesso di tutti i requisiti di legge e all'assenza delle situazioni di incompatibilità, il richiedente dovrà dichiarare di essere in regola con il versamento della contribuzione previdenziale obbligatoria e di non avere superato l'importo individuale di aiuti concedibili nell'ambito del *"Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19"*.

DAL PROSSIMO 22 SETTEMBRE LE DOMANDE PER LE AGEVOLAZIONI NEL SETTORE TESSILE E DELLA MODA

Il “Decreto Rilancio” ha introdotto una misura atta a sostenere l’industria del tessile, della moda e degli accessori, con particolare riguardo alle *start up* che investono nel *design* e nella creazione, nonché allo scopo di promuovere i giovani talenti del settore del tessile, della moda e degli accessori che valorizzano prodotti “*made in Italy*” di alto contenuto artistico e creativo mediante l’erogazione di contributi a fondo perduto.

Chi può chiedere il contributo

Possono beneficiare delle agevolazioni le imprese di piccola dimensione (allegato I al Regolamento UE n. 651/2014), di nuova o recente costituzione operanti nell’industria del tessile, della moda e degli accessori, non quotate e che non abbiano rilevato l’attività di un’altra impresa e che non siano state costituite a seguito di fusione.

Le imprese devono svolgere almeno una delle attività (codice “prevalente”) riportate nell’elenco dei codici ATECO ammessi come definito in ultimo con decreto 18 maggio 2021.

Alla data di presentazione della domanda le imprese devono:

- risultare iscritte e “attive” nel Registro Imprese da non più di 5 anni;
- svolgere in Italia una o più delle attività economiche;
- non essere in liquidazione volontaria e non essere sottoposte a procedure concorsuali con finalità liquidatorie;
- non essere in situazione di difficoltà alla data del 31 dicembre 2019;
- essere in regola con le disposizioni vigenti in materia obblighi contributivi;
- non avere ancora distribuito utili.

I progetti e le spese ammissibili

Per accedere alle agevolazioni le imprese devono presentare progetti di investimento appartenenti alle seguenti tipologie:

- progetti finalizzati alla realizzazione di nuovi elementi di *design*;
- progetti finalizzati all’introduzione nell’impresa di innovazioni di processo produttivo;
- progetti finalizzati alla realizzazione e all’utilizzo di tessuti innovativi;
- progetti ispirati ai principi dell’economia circolare finalizzati al riciclo di materiali usati o all’utilizzo di tessuti derivanti da fonti rinnovabili;
- progetti finalizzati all’introduzione nell’impresa di innovazioni digitali.

Tali progetti, inoltre, devono:

- essere realizzati dai soggetti beneficiari presso la propria sede operativa ubicata in Italia;
- prevedere spese ammissibili complessivamente non inferiori a 50.000 euro e non superiori a 200.000 euro;
- essere avviati successivamente alla data di presentazione della domanda di agevolazione;
- essere ultimati entro 18 mesi dalla data del provvedimento di concessione delle agevolazioni.

Sono ammissibili alle agevolazioni le spese strettamente funzionali alla realizzazione dei progetti di investimento, relative a:

- acquisto di macchinari, impianti e attrezzature nuovi di fabbrica, comprese le relative spese di installazione;
- brevetti, programmi informatici e licenze *software*;

- formazione del personale inerenti agli aspetti su cui è incentrato il progetto in misura non superiore al 10% dell'importo del progetto;
- capitale circolante, nel limite del 20% delle spese di cui ai precedenti punti, motivate nella proposta progettuale e utilizzate ai fini del pagamento delle seguenti voci di spesa:
 - materie prime, ivi compresi i beni acquistati soggetti a ulteriori processi di trasformazione, sussidiarie, materiali di consumo e merci;
 - servizi necessari allo svolgimento delle attività dell'impresa;
 - godimento di beni di terzi;
 - personale direttamente impiegato nella realizzazione dei progetti di investimento.

La misura del contributo

Il contributo è concesso nella misura del 50% delle spese sostenute e ammissibili. L'erogazione dello stesso potrà avvenire in non più di due quote.

Termini e modalità di presentazione delle domande

Con **decreto direttoriale 3 agosto 2021** sono stati definiti i termini e le modalità di presentazione delle domande per l'accesso alle agevolazioni, in particolare è previsto che lo sportello per la presentazione della domanda sarà aperto il prossimo 22 settembre dalle ore 12,00 fino alle ore 18,00 e nei successivi giorni, previa verifica della disponibilità dei fondi, dalle ore 9,00 alle ore 18,00. Le domande di agevolazione devono essere compilate esclusivamente attraverso la piattaforma informatica secondo le modalità e gli schemi resi disponibili dall'Agenzia prima dell'apertura dello sportello.

Le domande, devono essere corredate dalla proposta progettuale e dall'ulteriore documentazione indicata nella domanda medesima.

L'istruttoria delle domande seguirà l'ordine cronologico di presentazione delle stesse.

IN ARRIVO UN NUOVO CREDITO DI IMPOSTA PER IL SETTORE TESSILE E MODA

Il Decreto Sostegni-*bis* ha reso operativo il credito d'imposta introdotto dal Decreto Rilancio.

Si tratta della modifica alla disciplina dettata nell'ambito degli aiuti di Stato ai settori colpiti dal Covid-19 per il periodo di imposta in essere al 10 marzo 2020.

Il Decreto Sostegni-*bis* è intervenuto modificando come segue l'originaria disciplina del credito d'imposta.

In particolare:

- l'agevolazione è stata prorogata al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021;
- sono state potenziate le risorse finanziarie che costituiscono il limite di spesa sia per il periodo d'imposta 2020 sia 2021;
- è stato introdotto l'obbligo di una comunicazione preventiva all'Agenzia delle entrate per la fruizione del credito.

Ne deriva che limitatamente ai periodi di imposta 2020 e 2021, ai soggetti esercenti attività d'impresa nell'industria tessile e della moda, della produzione calzaturiera e della pelletteria sarà riconosciuto un contributo, nella forma di credito d'imposta, nella misura del 30% del valore delle rimanenze finali di magazzino di cui all'articolo 92, comma 1, del Testo unico di cui D.P.R. 917/1986, eccedenti la media dello stesso valore registrato nei tre periodi d'imposta precedenti a quello di spettanza del beneficio.

Circa la identificazione dei soggetti beneficiari occorrerà far riferimento ai seguenti codici ATECO 2007:

13.10.00 Preparazione e filatura di fibre tessili
13.20.00 Tessitura
13.30.00 Finissaggio dei tessuti, degli articoli di vestiario e attività similari
13.91.00 Fabbricazione di tessuti a maglia
13.92.10 Confezionamento di biancheria da letto, da tavola e per l'arredamento
13.92.20 Fabbricazione di articoli in materie tessili nca
13.93.00 Fabbricazione di tappeti e moquette
13.94.00 Fabbricazione di spago, corde, funi e reti
13.95.00 Fabbricazione di tessuti non tessuti e di articoli in tali materie (esclusi gli articoli di abbigliamento)
13.96.10 Fabbricazione di nastri, etichette e passamanerie di fibre tessili
13.96.20 Fabbricazione di altri articoli tessili tecnici e industriali
13.99.10 Fabbricazione di ricami
13.99.20 Fabbricazione di tulle, pizzi e merletti
13.99.90 Fabbricazione di feltro e articoli tessili diversi
14.11.00 Confezione di abbigliamento in pelle e similpelle
14.12.00 Confezione di camici, divise e altri indumenti da lavoro
14.13.10 Confezione in serie di abbigliamento esterno
14.13.20 Sartoria e confezione su misura di abbigliamento esterno
14.14.00 Confezione di camicie, <i>t-shirt</i> , corsetteria e altra biancheria intima
14.19.10 Confezioni varie e accessori per l'abbigliamento
14.19.21 Fabbricazione di calzature realizzate in materiale tessile senza soles applicate
14.19.29 Confezioni di abbigliamento sportivo o di altri indumenti particolari
14.20.00 Confezione di articoli in pelliccia

14.31.00 Fabbricazione di articoli di calzetteria in maglia
14.39.00 Fabbricazione di pullover, cardigan ed altri articoli simili a maglia
15.11.00 Preparazione e concia del cuoio e pelle; preparazione e tintura di pellicce
15.12.01 Fabbricazione di frustini e scudisci per equitazione
15.12.09 Fabbricazione di altri articoli da viaggio, borse e simili, pelletteria e selleria
15.20.10 Fabbricazione di calzature
15.20.20 Fabbricazione di parti in cuoio per calzature
16.29.11 Fabbricazione di parti in legno per calzature
16.29.12 Fabbricazione di manici di ombrelli, bastoni e simili
20.42.00 Fabbricazione di prodotti per toletta: profumi, cosmetici, saponi e simili
20.59.60 Fabbricazione di prodotti ausiliari per le industrie tessili e del cuoio
32.12.10 Fabbricazione di oggetti di gioielleria e oreficeria in metalli preziosi o rivestiti di metalli preziosi
32.12.20 Lavorazione di pietre preziose e semipreziose per gioielleria e per uso industriale
32.13.01 Fabbricazione di cinturini metallici per orologi (esclusi quelli in metalli preziosi)
32.13.09 Fabbricazione di bigiotteria e articoli simili nca
32.50.50 Fabbricazione di armature per occhiali di qualsiasi tipo; montatura in serie di occhiali comuni
32.99.20 Fabbricazione di ombrelli, bottoni, chiusure lampo, parrucche e affini.

In merito ai periodi di confronto per il calcolo delle eccedenze occorrerà attenersi alla seguente disposizione:

- 2017, 2018 e 2019 per le rimanenze del 2020;
- 2018, 2019 e 2020 per le eccedenze di magazzino che si registreranno a fine 2021.

Il metodo e i criteri applicati per la valutazione delle rimanenze finali di magazzino nel periodo d'imposta di spettanza del beneficio devono essere omogenei rispetto a quelli utilizzati nei tre periodi d'imposta considerati ai fini della media.

Potranno avvalersi del credito di imposta le aziende con bilancio certificato mentre quelle non soggette all'obbligo dovranno avvalersi di una certificazione della consistenza delle rimanenze finali redatta da un revisore legale dei conti o da una società di revisione.

In merito alla apposita comunicazione da presentarsi all'Agenzia delle entrate, le modalità, i termini e il contenuto, dovranno essere stabiliti con provvedimento del direttore dell'Agenzia da adottare entro 30 giorni dall'entrata in vigore decreto.

FATTURA IVA SEMPRE ASSOLTA CON IL REVERSE PER LE OPERAZIONI TERRITORIALMENTE RILEVANTI IN ITALIA RESE DA SOGGETTO ESTERO NON STABILITO

Con la **risposta a interpello n. 549 del 19 agosto 2021** l'Agenzia delle entrate ribadisce il principio per cui nel caso di:

- servizio territorialmente rilevante in Italia;
- reso da un soggetto passivo estero non stabilito in Italia (prestatore);
- a un soggetto passivo stabilito in Italia (committente),

l'imposta va necessariamente assolta dal committente attraverso l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (o *reverse charge*).

Tale soluzione, dai riflessi decisamente operativi, deriva dalla presenza nel nostro ordinamento Iva interno della disposizione contenuta nel comma 2 dell'articolo 17, D.P.R. 633/1972 secondo la quale:

"Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7 ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti. Tuttavia, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427".

Va tenuto presente che un soggetto passivo non residente che opera in Italia ha diverse opzioni per poter assolvere agli adempimenti previsti nel nostro Paese:

- a) nominare un rappresentante fiscale in Italia;
- b) identificarsi direttamente (nel solo caso di soggetti comunitari o di soggetti di paesi extra-Ue con i quali sussistono specifici rapporti di reciprocità con il nostro Paese);
- c) istituire una stabile organizzazione in Italia.

A parte quest'ultima opzione (l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia mette il soggetto passivo estero sullo stesso piano di un soggetto passivo residente in Italia), nella prima e seconda ipotesi sopra elencate (rappresentante fiscale e identificazione diretta) il soggetto estero mantiene la natura di soggetto non residente in Italia.

Da ciò ne consegue, secondo quanto espresso dall'Agenzia delle entrate nella recente risposta a interpello n. 549/E/2021, che l'Iva relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia, effettuate da un cedente o prestatore "estero" nei confronti di un committente o cessionario "italiano", è assolta da quest'ultimo tramite il meccanismo dell'inversione contabile (o *reverse charge*); e questo anche se il cedente o prestatore "estero" è identificato, ai fini Iva, in Italia, mediante l'identificazione diretta o la nomina di un rappresentante fiscale (su questo punto si vedano anche le circolari n. 14/2010 e n. 36/2010 quesito n. 31, la risoluzione n. 21/E/2015).

Merita infine attenzione la precisazione fornita in chiusura dallo stesso documento di prassi e che attiene alle diverse modalità attraverso le quali viene attuato il sistema dell'inversione contabile a seconda che il fornitore estero sia un soggetto passivo Iva:

- stabilito fuori dall'UE;
- stabilito nella UE.

Nel primo caso il soggetto estero non stabilito nella UE dovrà emettere un documento con la propria posizione extracomunitaria e spetterà al committente italiano assolvere l'imposta in Italia mediante un'autofattura cartacea che risulta quindi esclusa dall'obbligo di fatturazione elettronica e che andrà riepilogata nella comunicazione delle operazioni transfrontaliere (esterometro).

Nel caso invece di soggetto passivo stabilito ai fini Iva in uno Stato UE, è il committente italiano che deve adempiere agli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47, D.L. 331/1993, integrando con l'Iva "italiana" ai sensi dell'articolo 17, comma 2 secondo periodo del decreto Iva la fattura ricevuta senza addebito dell'imposta, e annotarla nei propri registri acquisti e vendite. Anche quest'ultima fattura sarà cartacea in quanto esclusa dall'obbligo di fatturazione elettronica mentre dovrà essere comunicata nell'esterometro (e nel modello INTRA-2 ma solo al superamento delle soglie di rilevanza e sempre che l'adempimento non sia già stato assolto dalla posizione Iva italiana del soggetto estero).

LE RECENTI NOVITÀ SULLE RIFORME DEL TERZO SETTORE E DELLO SPORT

Tanto la riforma degli ETS e delle imprese sociali varata nel 2016 (legge delega n. 106/2016) quanto la riforma dello sport approvata nel 2019 (legge delega n. 86/2019), nonostante siano oramai trascorsi diversi anni, stentano ancora a decollare, sia per la mancanza di molti dei provvedimenti attuativi previsti che per l'assenza di chiarezza circa l'effettiva decorrenza delle nuove disposizioni normative.

Nello scorso mese di agosto, tuttavia, la produzione normativa e interpretativa in materia si è rivelata particolarmente intensa e, quindi, andiamo di seguito a descrivere gli interventi che hanno interessato queste materie che coinvolgono un numero decisamente consistente di soggetti che possono essere annoverati in quello che comunemente viene definito Terzo Settore.

Nuove decorrenze per la riforma sport

Con la recente **conversione in Legge (L. 106 del 23.07.2021) del cosiddetto Decreto Sostegni-bis (D.L. 73/2021)** vengono ulteriormente rimodulate le decorrenze dei decreti attuativi di riforma dello sport oltre ad essere ridefinita la documentazione necessaria per l'iscrizione dell'istituendo Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche presso il Dipartimento dello Sport (che andrà a sostituire il Registro delle società e associazioni sportive dilettantistiche tenuto presso il CONI) con una consistente riduzione dei documenti che dovranno essere depositati presso il nuovo Registro.

Vediamo le nuove decorrenze in forma di rappresentazione schematica.

Decorrenza	Disposizioni
1° gennaio 2022	- il D.lgs. 40/2021 in materia di sicurezza delle discipline sportive invernali si applicherà dal 1° gennaio 2022; - nel D.Lgs. 36/2021, per gli articoli 10 (riconoscimento a fini sportivi), 39 (fondo per il passaggio al professionismo negli sport femminili), 40 (promozione della parità di genere) e Titolo VI (artt. 43-50, pari opportunità per le persone con disabilità nell'accesso ai gruppi sportivi militari e dei corpi civili dello Stato), resta ferma la decorrenza del 1° gennaio 2022.
31 agosto 2022	- il D.Lgs. 39/2021, relativo all'istituzione del Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche e al nuovo procedimento di acquisto della personalità giuridica, sarà operativo dal 31 agosto 2022, rispetto al precedente termine del 31 dicembre 2023. Nell'ambito di tale decreto, con la sostituzione dei commi 2 e 3 dell'art. 6, sono ridefiniti gli elementi da riportare nella domanda di iscrizione al nuovo Registro.
1° gennaio 2023	- il D.Lgs. 36/2021, in tema di riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché di lavoro sportivo si applicherà dal 1° gennaio 2023, ad esclusione delle previsioni contenute negli articoli 10, 39, 40 e titolo VI (articoli da 43 a 50). Per ragioni di coordinamento con la nuova disciplina anche l'abrogazione delle norme indicate all'articolo 52, comma 1, D.Lgs. 36/2021 è fatta decorrere dal 1° gennaio 2023; - il D.Lgs. 37/2021 in tema di rappresentanza degli atleti e delle società sportive e di accesso ed esercizio della professione di agente sportivo si applicherà dal 1° gennaio 2023; - il D.Lgs. 38/2021 in materia di sicurezza per la costruzione e l'esercizio degli impianti sportivi e di ammodernamento o costruzione di impianti sportivi si applicherà dal 1° gennaio 2023.

Pubblicata la bozza del primo principio contabile per gli Enti del Terzo settore

L'**Organismo Italiano di Contabilità (OIC)** lo scorso **5 agosto** ha messo in consultazione fino al prossimo 30 settembre 2021 la bozza del primo principio contabile di riferimento per i nuovi Enti del Terzo settore (ETS). Il documento, dal titolo **"OIC X Principio Contabile ETS"** si applica agli ETS tenuti alla redazione del bilancio secondo le nuove previsioni contenute nell'articolo 13 comma 1 del D.Lgs. 117/2017 (Codice del Terzo settore o CTS) ovvero coloro che presentano un volume di ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate non inferiori a 220.000 euro che devono redigere un bilancio di esercizio formato da Stato patrimoniale, Rendiconto gestionale e Relazione di missione secondo gli schemi approvati con il D.M. 5 marzo 2020.

Pubblicato in G.U. il decreto su attività diverse

Con la pubblicazione nella **Gazzetta Ufficiale n. 177 del 26 luglio 2021 del D.M. 107 del 9.5.2021** entrano in vigore, con decorrenza 10 agosto 2021, le previsioni richiamate dall'articolo 6 del nuovo codice del terzo settore (D.Lgs. 117/2017 o CTS) concernenti l'individuazione dei criteri e dei limiti delle cosiddette "attività diverse" che potranno essere svolte dai nuovi Enti del Terzo settore (ETS). Il decreto, i cui contenuti sono stati resi noti in via ufficiosa oramai da parecchi mesi, confermano la necessità di verificare due requisiti: uno di tipo quantitativo quale la "secondarietà" e un altro di tipo qualitativo ovvero la "strumentalità", entrambi rispetto alle attività di interesse generale previste dall'articolo 5 del CTS.

Non sono poche le riflessioni che vanno fatte sul tema delle attività diverse posto che dalla precisa individuazione delle stesse ne discende la natura commerciale o non commerciale dell'ETS, e in taluni casi, l'impossibilità per l'ente ad assumere tale qualifica. Sono quindi auspicabili chiarimenti ufficiali di prassi che consentano una corretta applicazione delle richiamate disposizioni prima che la Riforma produca definitivamente i suoi effetti.

Decorrenza obbligo redazione bilancio sociale 2020 per le Onlus

Nell'ambito della riforma del terzo settore vi sono disposizioni, in particolar modo quelle fiscali contenute nel titolo X del CTS e nell'articolo 18 del D.Lgs. 122/2017 sulle imprese sociali, che ancora non hanno trovato applicazione in quanto carenti della prevista autorizzazione da parte degli organi comunitari. Ma ve ne sono altre, quali ad esempio quelle attinenti agli obblighi contabili e di bilancio, che già esplicano la loro efficacia in relazione a quei soggetti che possono qualificarsi "ETS di diritto" (Odv, Aps e Onlus) piuttosto che per le Imprese Sociali.

Lo **scorso 3 agosto 2021 il Ministero del lavoro e delle politiche sociali (Mise), con la nota n. 11029** si è espresso in merito alla obbligatorietà di redazione del bilancio sociale previsto per le imprese sociali a prescindere dalle dimensioni e per gli ETS al superamento della soglia di 1 milione di euro di entrate e proventi. In particolare, con riferimento a una Onlus, il Mise ha chiarito che al superamento dei limiti dimensionali previsti dall'articolo 14 del CTS, tale soggetto è tenuto già per l'anno 2020 alla redazione e all'approvazione del bilancio sociale secondo le linee guida approvate con il D.M. 4 luglio 2019.

Va in proposito tenuto presente che con precedente nota n. 7073 del 26 maggio 2021 il Mise ha chiarito che in via straordinaria per l'anno 2020, stante la situazione emergenziale in atto, anche i bilanci sociali potevano essere approvati entro il termine dello scorso 31 luglio, considerando comunque che nessun disposto normativo prevede l'applicazione di sanzioni in caso di approvazione oltre i termini stabiliti. Si invitano, comunque, i soggetti potenzialmente obbligati alla redazione del bilancio sociale per l'anno 2020 a valutare la situazione al fine di assumere le decisioni conseguenti.

PUBBLICATE LE REGOLE TECNICHE PER LA FATTURAZIONE ELETTRONICA CON SAN MARINO

Come già illustrato nella informativa del mese scorso, dal prossimo 1° ottobre 2021 anche gli scambi con la Repubblica di San Marino dovranno essere documentati tramite fattura elettronica, al pari degli scambi interni. Ora, con **provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 211273 del 5 agosto 2021** vengono forniti i dettagli operativi per la gestione di tale adempimento.

E-fattura con San Marino

L'articolo 12, D.L. 34/2019 prevede che gli adempimenti relativi ai rapporti di scambio con la Repubblica di San Marino, previsti dal decreto del Mef del 24 dicembre 1993, sono eseguiti in via elettronica.

Il D.M. del 21 giugno 2021 dà attuazione alla citata disposizione, prevedendo che la stessa trovi applicazione a far data dal 1° ottobre 2021; peraltro esso prevede che, sino al 30 giugno 2022, per le cessioni di beni effettuate nell'ambito dei rapporti di scambio tra la Repubblica italiana e la Repubblica di San Marino, la fattura possa essere emessa e ricevuta in formato elettronico o in formato cartaceo. A decorrere dal 1° luglio 2022 le fatture saranno invece emesse e accettate solo in formato elettronico.

Per quanto riguarda le prestazioni di servizi è data facoltà agli operatori nazionali di utilizzare la fattura elettronica per le operazioni effettuate nei confronti di operatori economici sammarinesi che abbiano fornito il numero di identificazione Iva attribuito dall'ufficio tributario della Repubblica di San Marino.

Tanto l'articolo 12, D.L. 34/2019 quanto l'articolo 21 del più recente D.M. 21 giugno 2021 rinviano a un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate la definizione delle regole tecniche per l'attuazione della nuova disciplina. Con questo provvedimento vengono individuate le regole tecniche necessarie all'attuazione delle disposizioni menzionate, rinviando, per quanto non altrimenti disciplinato, ai provvedimenti precedentemente emanati (in particolare al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018).

Tali regole sono appunto contenute nel provvedimento del 5 agosto scorso, secondo il quale l'ufficio tributario di San Marino trasmette le fatture elettroniche dei cedenti/prestatori della Repubblica di San Marino e riceve le fatture elettroniche dei cedenti/prestatori italiani. L'ufficio tributario di San Marino è accreditato come nodo attestato al Sistema di Interscambio e l'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente per l'effettuazione dei controlli sulle fatture inviate dall'ufficio tributario di San Marino è la Direzione provinciale di Pesaro-Urbino.

È data facoltà di emettere fattura elettronica, attraverso il Sistema di Interscambio (SdI), anche per le prestazioni di servizi effettuate da operatori nazionali nei confronti degli operatori economici che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino. Il Sistema di Interscambio (SdI) trasmette la fattura elettronica all'ufficio tributario della Repubblica di San Marino, che la inoltra al committente.

Si ricorda inoltre che, in data 31 agosto 2021, l'Ufficio Tributario di San Marino ha reso noto il codice destinatario che dovrà essere utilizzato per le fatture elettroniche relative ai rapporti di scambio con la Repubblica italiana: 2R4GT08.

La consultazione sul portale fatture e corrispettivi

Nel recente provvedimento direttoriale vengono date le indicazioni operative, che mettono al centro del processo il portale fatture e corrispettivi, che gli operatori nazionali già utilizzano per le fatture elettroniche tra operatori residenti:

- nel caso di cessioni di beni dall'Italia verso San Marino, oltre ai dati fiscali della fattura elettronica emessa, il cedente italiano visualizza la fattura elettronica inviata dallo stesso verso San Marino, con il relativo esito conseguente ai controlli effettuati dall'ufficio tributario di San Marino. In caso di esito negativo del controllo da parte dell'ufficio tributario di San Marino la cessione è assoggettata all'imposta con nota di variazione ai sensi dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972;
- nel caso di cessioni di beni da San Marino verso l'Italia – con addebito dell'imposta – oltre ai dati fiscali della fattura elettronica ricevuta, il cessionario italiano visualizza i dati della fattura elettronica inviata dall'operatore sammarinese, oltre all'informazione dell'esito positivo dei controlli effettuati dal competente ufficio dell'Agenzia, al fine di poter procedere alla detrazione dell'imposta;
- in caso di cessioni di beni verso l'Italia senza addebito dell'imposta, l'informazione dell'esito positivo dei controlli effettuati dal competente ufficio dell'Agenzia delle entrate consente, al cessionario italiano soggetto passivo Iva, di procedere al versamento dell'imposta.

SCADE IL PROSSIMO 30 SETTEMBRE IL TERMINE PER CHIEDERE IL RIMBORSO DELL'IVA ASSOLTA IN ALTRI PAESI EUROPEI

Le imprese che sostengono costi in Paesi aderenti all'Unione Europea possono recuperare l'Iva pagata a fornitori comunitari su acquisti di prodotti e servizi ivi conclusi, con la presentazione di apposite istanze di rimborso, secondo il disposto della Direttiva 2008/9/UE.

Unitamente al contenuto della citata Direttiva il rimborso dell'Iva sostenuta nella Comunità Europea è disciplinato da norme del singolo Stato (per l'Italia, le regole sono contenute nell'articolo 38-bis1, D.P.R. 633/1972 e nel correlato provvedimento direttoriale datato 29 aprile 2010 per quanto riguarda i Paesi extra UE con i quali sussistono rapporti di reciprocità).



Entro il termine del prossimo 30 settembre 2021 sarà quindi possibile presentare in via telematica all'Agenzia delle entrate (l'ufficio competente a gestire il rimborso è il Centro Operativo di Pescara) l'istanza per il rimborso dell'Iva assolta in altro Stato membro nell'anno 2020.

Data entro la quale presentare istanza	30 settembre 2021
--	-------------------

Le istanze di rimborso devono essere presentate esclusivamente attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate (Entratel o Fisconline a seconda del canale a cui si è abilitati).

Obbligo di invio telematico delle istanze	Entratel
	Fisconline



Il 30 settembre 2021 costituisce anche il termine ultimo per la presentazione delle istanze di correzione di precedenti richieste presentate dal contribuente e contenenti errori.

Ambito soggettivo

Possono chiedere il rimborso i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato che abbiano versato l'imposta in altro Stato membro per beni e servizi ivi acquistati o importati. Non possono accedere al rimborso i soggetti che non svolgono attività di impresa, arti o professioni ovvero abbiano effettuato solo operazioni esenti, o si siano avvalsi del regime forfettario o dei minimi oppure del regime speciale per i produttori agricoli.

Ambito oggettivo

In generale rientrano tra quelle che danno diritto al rimborso, le seguenti operazioni relative all'acquisto e all'importazione di beni e servizi eseguite nello Stato membro estero:

- le prestazioni di servizi su beni immobili che si trovano nello Stato membro;
- le prestazioni di ristorazione e *catering* svolte nello Stato membro;
- le prestazioni di servizi per l'accesso a fiere e manifestazioni culturali;
- i servizi di noleggio di mezzi di trasporto;
- il trasporto di persone nello Stato membro.

Rimborso da parte di Stato estero

L'istanza va presentata distintamente per ogni periodo di imposta. L'Agenzia delle entrate ricevuta l'istanza provvederà a inoltrarla, entro 15 giorni, allo Stato membro al quale richiedere il rimborso; sarà tale Stato, secondo la propria disciplina vigente, a provvedere all'esecuzione del pagamento.

Lo Stato membro che riceve la richiesta di rimborso può richiedere al contribuente maggiori informazioni, ma deve in ogni caso notificare al richiedente la propria decisione di eseguire o meno il rimborso entro 4 mesi dalla ricezione dell'istanza da parte dell'Agenzia delle entrate; una volta approvata la richiesta di rimborso lo stesso deve essere eseguito entro 10 giorni da tale data.

In presenza di cause ostative l'ufficio dell'Agenzia delle entrate non inoltrerà l'istanza al competente ufficio dello Stato estero emettendo, invece, un provvedimento di rifiuto motivato, avverso il quale è ammesso ricorso.

Al fine della corretta compilazione e invio della istanza si suggerisce di prendere contatto con lo Studio.

ANCORA NOVITÀ PER IL SISTEMA TESSERA SANITARIA

La disciplina riguardante l'invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria torna a subire una importante modifica. Già con il Decreto Mef datato 29 gennaio 2021, il Ministero si era trovato costretto a rimettere mano all'elenco delle scadenze per l'invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria, ora lo scorso 23 luglio, come chiarito dalla Ragioniere Generale dello Stato è risultato necessario *“prorogare il termine di invio dei dati delle spese sanitarie relative al primo semestre dell'anno 2021 entro il termine dal 31 luglio 2021 al 30 settembre 2021”*.

A seguito di tale ulteriore modifica il calendario delle scadenze appare oggi quello che segue:

Invio spese sostenute nel 2021	
Invio dei dati di spesa sanitaria da parte dei soggetti tenuti – tranne gli iscritti agli elenchi speciali (1° semestre 2021: data pagamento dal 1° gennaio 2021 al 30 giugno 2021)	30 settembre 2021
Termine per la modifica dell'invio dei dati di spesa sanitaria da parte dei soggetti tenuti – tranne gli iscritti agli elenchi speciali (1° semestre 2021: data pagamento dal 1° gennaio 2021 al 30 giugno 2021)	6 ottobre 2021
Invio dei dati di spesa sanitaria da parte dei soggetti tenuti – tranne gli iscritti agli elenchi speciali (2° semestre 2021: data pagamento dal 1° luglio 2021 al 31 dicembre 2021)	31 gennaio 2022
Termine per la modifica dell'invio dei dati di spesa sanitaria da parte dei soggetti tenuti – tranne gli iscritti agli elenchi speciali (2° semestre 2021: data pagamento dal 1° luglio 2021 al 31 dicembre 2021)	7 febbraio 2022
Invio dei dati di spesa sanitaria da parte degli iscritti agli elenchi speciali (anno 2021: data pagamento dal 1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2021)	31 gennaio 2022
Termine per la modifica dell'invio dei dati di spesa sanitaria da parte degli iscritti agli elenchi speciali (anno 2021: data pagamento dal 1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2021)	7 febbraio 2022
Disponibilità della funzione on line sul sito https://sistemats1.sanita.finanze.it/portale/ per l'Opposizione da parte del cittadino all'utilizzo dei dati di spesa sanitaria	Periodo 9 febbraio – 8 marzo 2022
Invio dei dati di spesa veterinaria da parte dei soggetti tenuti	16 marzo 2022



A partire dalle spese sanitarie sostenute dal 1° gennaio 2022, i dati da comunicare dovranno essere trasmessi entro la fine del mese successivo alla data del documento fiscale, facendo riferimento, per la scadenza della trasmissione dei dati delle spese sanitarie e veterinarie, alla data di pagamento dell'importo di cui al documento fiscale.

Nella tabella che precede sono stati più volte citati *“gli iscritti agli elenchi speciali”*.

Il D.M. 16 luglio 2021 pubblicato sulla G.U. n. 184 del 3 agosto 2021 ha infatti ampliato la platea delle figure professionali ricomprese nell'adempimento inserendovi anche gli iscritti a determinati elenchi speciali a esaurimento tenuti dal Ministero della Salute (MdS), istituiti con il decreto del Ministro della salute 9 agosto 2019, appartenenti alla sfera professionale di:

a) tecnico sanitario di laboratorio biomedico

b) tecnico audiometrista

c) tecnico audioprotesista
d) tecnico ortopedico
e) dietista
f) tecnico di neurofisiopatologia
g) tecnico fisiopatologia cardiocircolatoria e perfusione cardiovascolare
h) igienista dentale
i) fisioterapista
j) logopedista
k) podologo
l) ortottista e assistente di oftalmologia
m) terapeuta della neuro e psicomotricità dell'età evolutiva
n) tecnico della riabilitazione psichiatrica
o) terapeuta occupazionale
p) educatore professionale
q) tecnico della prevenzione nell'ambiente e nei luoghi di lavoro
r) massofisioterapisti, il cui titolo è stato conseguito ai sensi della L. 403/1971

Sempre in base al D.M. 9 agosto 2019, si iscrivono a tali elenchi i lavoratori dipendenti di strutture pubbliche, di strutture sanitarie e sociosanitarie private, al verificarsi delle seguenti condizioni:

- aver svolto le attività professionali previste dal profilo della professione sanitaria di riferimento, per un periodo minimo di 36 mesi, anche non continuativi, negli ultimi 10 anni (alla data di entrata in vigore della L. 145/2018) oppure
- essere in possesso di un titolo che, all'epoca della prima immissione in servizio, abbia consentito di svolgere (o continuare a svolgere) le attività professionali dichiarate.

Ne consegue che anche tali soggetti dovranno comunicare, alle scadenze già citate, i dati relativi alle operazioni svolte nel 2021.

LA RIPRESA DEI VERSAMENTI DERIVANTI DALLE CARTELLE DI PAGAMENTO

L'articolo 2, D.L. 99/2021 ha prorogato fino al 31 agosto 2021 la sospensione dei termini di versamento delle somme derivanti da cartelle emesse dall'Agenzia delle entrate-Riscossione, avvisi di accertamento e avvisi di addebito Inps, atti di accertamento emessi dall'Agenzia delle dogane, atti emessi dagli enti locali, che opera dallo scorso 8 marzo 2020 (21 febbraio 2020 per i soggetti della prima zona rossa).

I pagamenti dovuti riferiti al periodo tra l'8 marzo 2020 e il 31 agosto 2021 dovranno essere effettuati entro il 30 settembre 2021, fatta salva la possibilità di chiedere la dilazione del ruolo ai sensi dell'articolo 19, D.P.R. 602/1973.

La presenza di un piano di dilazione alla data dell'8 marzo 2020

I contribuenti che, in presenza di rate da dilazione dei ruoli, non hanno provveduto al versamento delle rate mensili già dal mese di marzo 2020, in quanto sospese, si trovano nella condizione di dovere versare in unica soluzione entro il 30 settembre 2021 un numero considerevole di rate.



In caso di difficoltà a corrispondere tutte le rate sospese entro la scadenza del 30 settembre 2021, per evitare la decadenza dal beneficio della rateazione, che si verificherebbe nel caso di 10 rate (anche non consecutive) non versate, è sufficiente effettuare il versamento di un numero di rate affinché il piano di rateazione in essere non presenti più di 9 rate anche non consecutive scadute alla data del 1° ottobre 2021.

Si segnala alla gentile Clientela che per le richieste di rateizzazione presentate a decorrere dal 30 novembre 2020 fino al 31 dicembre 2021 è previsto che la temporanea situazione di obiettiva difficoltà possa essere documentata solo nel caso in cui il debito complessivo sia di importo superiore a 100.000 euro, in deroga alla soglia di 60.000 euro prevista dall'articolo 19, comma 1, D.P.R. 602/1973.

Il termine di sospensione delle notifiche, dei pignoramenti e delle verifiche di inadempienza

Le attività di notifica di nuove cartelle, degli altri atti di riscossione nonché delle procedure di riscossione, cautelari ed esecutive, sono riprese dallo scorso 1° settembre 2021.

Anche gli obblighi derivanti dai pignoramenti presso terzi effettuati prima del 19 maggio 2020 su stipendi, salari, altre indennità relative al rapporto di lavoro o impiego, nonché a titolo di pensioni e trattamenti assimilati, sono ripresi dallo scorso 1° settembre 2021. Trattasi degli obblighi imposti al soggetto terzo debitore di rendere indisponibili le somme oggetto di pignoramento e di versamento all'Agenzia delle entrate Riscossione fino alla concorrenza del debito.

Nel periodo di sospensione dall'8 marzo 2020 al 31 agosto 2021 le Pubbliche amministrazioni e le società a prevalente partecipazione pubblica non hanno verificato, prima di disporre pagamenti di importo superiore a 5.000 euro, la presenza di debiti non ancora pagati all'agente della riscossione (ai sensi dell'articolo 48-bis, D.P.R. 602/1973). Dal 1° settembre 2021 sono riprese anche queste verifiche di eventuale inadempienza.

La sezione dedicata sul sito dell'Agenzia delle entrate Riscossione

Sul sito web dell'Agenzia delle entrate Riscossione, al *link*

<https://www.agenziaentrateriscossione.gov.it/it/Per-saperne-di-piu/covid-19/il-decreto-sostegni-bis/>,

è presente una sezione dedicata alle misure introdotte in tema di:

- pagamento cartelle, avvisi di addebito e accertamento;
- sospensione attività di notifica e pignoramenti;
- definizione agevolata;
- pagamenti delle Pubbliche Amministrazioni.

Le *faq* e il *vademecum* consultabili sono aggiornati alle ultime novità normative.

FORMULARIO ASSEGNAZIONE AUTOVETTURA AZIENDALE IN USO PROMISCOUO

Si riporta un *fac simile* di lettera di assegnazione che – in duplice copia – dovrà accompagnare la concessione del veicolo.

Non risulta necessaria alcuna annotazione sul libretto dell'auto.

INTESTAZIONE AZIENDA

INTESTAZIONE DIPENDENTE

OGGETTO: assegnazione autovettura aziendale in uso promiscuo

Con la presente confermiamo che, come da accordi intercorsi e ad integrazione del contratto di lavoro già in corso, Le viene assegnata in uso promiscuo l'autovettura di proprietà dell'azienda marca modello targa

L'uso del veicolo, pertanto, sarà effettuato sia per l'espletamento delle mansioni aziendali che per esigenze proprie dell'assegnatario.

La concessione dell'auto ad uso promiscuo ha effetto dalla data odierna e varrà per tutta la durata del rapporto di lavoro, salvo insindacabile revoca della scrivente.

Nell'utilizzo della suddetta autovettura:

- è considerato custode della medesima e, come tale, deve seguire tutte le regole che il codice civile prevede;
- le è fatto divieto di concedere l'utilizzo del veicolo a terzi soggetti, anche se familiari;
- le è fatto divieto di modificare o manomettere qualsiasi apparecchiatura o dotazione del veicolo, salva autorizzazione scritta;
- le è fatto obbligo di sottoporre il veicolo ad ogni prescritta manutenzione e/o riparazione prevista dal manuale di uso e istruzioni;
- le saranno addebitate le multe per infrazioni al Codice della strada, se imputabili al conducente, qualora notificate alla scrivente società.

Ai fini fiscali e previdenziali, il beneficio per la concessione dell'auto ad uso promiscuo viene calcolata assoggettando forfettariamente a Inps e a Irpef una somma pari al *(selezionare l'ipotesi applicabile, verificando sul libretto di circolazione della vettura)*:

- 25% per i veicoli con valori di emissione di CO2 fino a 60g/km;
- 30% per i veicoli con valori di emissione di CO2 superiori a 60g/km ma non a 160g/km;
- 50% per i veicoli con valori di emissione di CO2 superiori a 160g/km ma non a 190g/km;
- 60% per i veicoli con valori di emissione di CO2 superiore a 190g/km.

rapportata alla percorrenza annua convenzionale di 15.000 Km.

Eventuali somme da lei corrisposte saranno decurtate dal valore di cui sopra; a tal fine viene stabilito che *(selezionare l'ipotesi applicabile, secondo gli accordi assunti con il dipendente)*:

- non è previsto alcun addebito per l'utilizzo personale
- è previsto il pagamento di un corrispettivo annuo pari a

La sottoscrizione della presente, da parte sua, rappresenta accettazione e conferma di quanto sopra esposto.

Data / /

Firma del Legale Rappresentante

Firma del dipendente per accettazione

LA CONTABILIZZAZIONE DEI FABBRICATI E LO SCORPORE DEI TERRENI

La corretta gestione contabile dei fabbricati richiede particolare attenzione per le ricadute fiscali che si determinano nella individuazione del valore teorico dell'area sulla quale insiste il fabbricato; tale valore deve essere contabilmente evidenziato in modo separato e non viene ammortizzato, in quanto si reputa che non perda mai di valore.

Sul versante fiscale, il Legislatore ha individuato regole forfetarie per la determinazione del valore del terreno; ove queste non coincidano con quelle contabili, si dovrà inevitabilmente gestire un doppio binario.

La collocazione in bilancio dei fabbricati

L'articolo 2424, cod. civ. prevede che le immobilizzazioni materiali siano iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce BII; tra le voci proposte si trova la numero 1), relativa a terreni e fabbricati.

Secondo il documento Oic 16, tale voce può comprendere:

- terreni (ad esempio: pertinenze fondiarie degli stabilimenti, terreni su cui insistono i fabbricati, fondi e terreni agricoli, moli, ormeggi e banchine, cave, terreni estrattivi e minerari, sorgenti);
- fabbricati strumentali per l'attività della società (ad esempio: fabbricati e stabilimenti con destinazione industriale, opere idrauliche fisse, *silos*, piazzali e recinzioni, autorimesse, officine, oleodotti, opere di urbanizzazione, fabbricati a uso amministrativo, commerciale, uffici, negozi, esposizioni, magazzini ed altre opere murarie);
- fabbricati che non sono strumentali per l'attività della società ma che:
 - rappresentano un investimento di mezzi finanziari;
 - sono posseduti in ossequio a norme di carattere statutario o previsioni di legge (ad esempio: immobili a uso abitativo, termale, sportivo, balneare, terapeutico; collegi, colonie, asili nido, scuole materne ed edifici atti allo svolgimento di altre attività accessorie);
 - hanno carattere accessorio rispetto agli investimenti strumentali (ad esempio: villaggi residenziali ubicati in prossimità degli stabilimenti per l'abitazione del personale);
- costruzioni leggere.

Si noti, dunque, che nel bilancio finale depositato al registro imprese i terreni e i fabbricati sono compresi in un'unica voce complessiva, mentre il dettaglio di cui si discute in questo intervento riguarda il piano dei conti.

Il costo da iscrivere

L'iscrizione avviene al costo effettivamente sostenuto per l'acquisizione del bene, comprensivo della eventuale Iva indetraibile ed al netto degli sconti incondizionati. Il costo comprende anche gli oneri accessori, che, nel caso dei fabbricati, possono essere:

- i costi notarili per la redazione dell'atto di acquisto;
- le tasse per la registrazione dell'atto di acquisto;
- i costi riferibili alla stipula dell'eventuale preliminare di acquisto;
- gli onorari per la progettazione dell'immobile; i costi per opere di urbanizzazione primaria e secondaria poste dalla legge obbligatoriamente a carico del proprietario;
- i compensi di mediazione.

In linea di principio fanno parte del valore del bene anche gli elementi strutturalmente connessi al suolo e alle costruzioni, che ne accrescono l'utilità e la qualità. Si tratta degli impianti elettrici, idrico sanitari, di aerazione, di

climatizzazione, ascensori, montacarichi, pannelli solari integrati nel tetto e nelle pareti, etc.. Di ciò va tenuto conto ai fini della corretta percentuale di ammortamento da utilizzare, seguendo il metodo del “*component approach*”. Così, cita il documento Oic 16, se l’immobilizzazione materiale comprende componenti, pertinenze o accessori, aventi vite utili di durata diversa dal cespite principale, l’ammortamento di tali componenti si calcola separatamente dal cespite principale, salvo il caso in cui ciò non sia praticabile o significativo. Se, ad esempio, un ascensore presenta una vita utile di durata inferiore di quella del relativo stabile, il calcolo distinto dell’ammortamento è più corretto e facilita la contabilizzazione nel momento in cui il componente verrà sostituito.

L’ammortamento: individuazione del valore dell’area

Il costo delle immobilizzazioni materiali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. La quota di ammortamento imputata a ciascun esercizio si riferisce alla ripartizione del costo sostenuto sull’intera durata di utilizzazione.

Tutti i cespiti sono ammortizzati tranne i cespiti la cui utilità non si esaurisce, come i terreni e le opere d’arte.

Se il valore dei fabbricati incorpora anche quello dei terreni sui quali insistono, il valore del fabbricato va scorporato, anche in base a stime, per determinarne il corretto ammortamento.

I fabbricati che rappresentano una forma di investimento di mezzi finanziari, effettuato da parte della società in base a libere determinazioni degli organi aziendali competenti, non sono ammortizzati se il valore residuo è pari o superiore al valore netto contabile; se sono ammortizzati, il loro piano di ammortamento risponde alle medesime caratteristiche delle altre immobilizzazioni materiali.

I terreni non sono oggetto di ammortamento salvo nei casi in cui essi abbiano un’utilità destinata ad esaurirsi nel tempo come nel caso delle cave e dei siti utilizzati per le discariche.

Si potrebbe porre il problema di individuazione del valore di un terreno nel caso di fabbricato non “cielo-terra”, come potrebbe essere, ad esempio, un ufficio posto in una palazzina.

Il documento Oic 16, al riguardo, nulla prevede, mentre l’Agenzia delle entrate ha sancito che lo scorporo debba essere effettuato anche in relazione alle singole unità immobiliari presenti in un fabbricato. Sul versante civilistico, invero, parrebbe più corretto riscontrare l’assenza di un terreno, ma per “adeguarsi” alla richiesta fiscale, molte aziende effettuano comunque lo scorporo.

Si pone, dunque, il principale problema di individuare quale sia il corretto valore da attribuire al terreno, specialmente nel caso di acquisto di un fabbricato già edificato; i principi contabili, infatti, richiedono l’utilizzo di stime, che dovrebbero essere predisposte da tecnici del settore.

Il Fisco, invece, ricorre a metodi di natura forfetaria, in base a quanto stabilito con D.L. 223/2006, che tendono a isolare dal valore fiscalmente riconosciuto quello relativo:

- alle aree occupate dalla costruzione;
 - alle aree pertinenziali della medesima.
- Pertanto, si è stabilito di individuare il valore del terreno in una quota pari
- al 20% del costo del fabbricato; ovvero
 - al 30% nel caso si tratti di fabbricato industriale.

Per la precisione, il Fisco richiede che il valore da attribuire al terreno sia pari al maggiore tra quello esposto in bilancio e quello ricavabile dalle percentuali di cui sopra.

Si considerano fabbricati industriali quelli destinati alla produzione e trasformazione dei beni, avendo riguardo alla specifica destinazione e prescindendo dalla classificazione catastale o contabile. Così, non rientrano nella

categoria dei fabbricati industriali quelli destinati ad una attività commerciale, come un negozio o un deposito per le merci.

Per stabilire se il fabbricato è strumentale o meno, a nulla rileva la categoria catastale del fabbricato stesso.

Nel caso in cui i fabbricati siano destinati ad attività miste (industriali e non), lo scorporo deve essere effettuato utilizzando la percentuale (del 20 o 30%) relativa all'attività prevalente in termini di metri quadri occupati.

Nel caso in cui, poi, parti del fabbricato siano contemporaneamente destinate ad attività promiscue, si deve ricorrere a criteri oggettivi, tra cui quello del numero di addetti occupati dall'una e dall'altra attività.

Esempio 1 L'acquisto dell'area e la successiva edificazione

I ragionamenti di cui sopra non valgono nell'ipotesi in cui un soggetto avesse acquistato un terreno per edificare, sul medesimo, il proprio fabbricato.

Qui non si rende necessario alcuno scorporo, in quanto il valore non ammortizzabile del terreno risulta già individuato.

Diversi	a	Fornitore XY		122
Terreni			100	
Iva su acquisti			22	

La stessa contabilizzazione dovrà essere utilizzata nel caso in cui si acquistasse un terreno già edificato, ma con la presenza di un immobile che non rappresenti un bene strumentale funzionante; lo stesso fabbricato, dunque, verrebbe poi demolito e, previa bonifica del terreno, si provvederà alla costruzione di un nuovo fabbricato.

Le spese di demolizione e di bonifica vanno, in questo caso, a incrementare il costo dell'area che, come tale, non sarà ammortizzabile.

Pertanto, nel caso di acquisto del terreno con "rudere" per 800, con successive spese di demolizione e bonifica per 300 (affidate in appalto), ed ulteriori costi di costruzione del nuovo fabbricato per 600 (affidati in appalto), si avrebbe:

Diversi	a	Fornitore XY		976
Terreni			800	
Iva su acquisti			176	

Diversi	a	Fornitore XY		366
Terreni			300	
Iva su acquisti			66	

Diversi	a	Fornitore XY		732
Fabbricati			600	
Iva su acquisti			132	

Esempio 2 L'acquisto del fabbricato già edificato

Nel caso in cui, invece, un'azienda acquisisca un fabbricato già edificato, risulta necessario (anche contabilmente) operare uno scorporo del valore intrinseco dell'area; tale valore, da collocare nella voce terreni, non sarà sottoposto ad alcun ammortamento.

Si ipotizzi, ad esempio, il seguente caso:

- fabbricato destinato a utilizzo industriale
- costo di acquisto: 1.000
- valore stimato del terreno: 300 (la misura coincide con il valore fiscale del 30%)

Diversi	a	Fornitore XY		1.220
Fabbricati Industriali			1.000	
Iva su acquisti			220	

Terreni	a	Fabbricati Industriali		300
---------	---	------------------------	--	-----

Così operando, al momento dello stanziamento degli ammortamenti, il valore di 300 dell'area coincide con quanto ipotizzato dal Fisco e non vi saranno disallineamenti da gestire.

Nel caso in cui l'acquisto del fabbricato già edificato configurasse un bene strumentale funzionante (quindi in ipotesi differente da quella del rudere in precedenza viste) e si decidesse di demolirlo per esigenze proprie dell'impresa, tutto il valore imputato al fabbricato (al netto di quello destinato a terreno, in sede di scorporo) sarebbe fiscalmente rilevante per la determinazione di una minusvalenza.

Esempio 3 L'acquisto del fabbricato già edificato

Ragioniamo ora sulle conseguenze della individuazione di un valore dell'area differente da quello individuato fiscalmente.

Si ipotizzi, ad esempio, il seguente caso:

- fabbricato destinato ad utilizzo industriale;
- costo di acquisto: 1.000;
- valore stimato del terreno: 200 (la misura è inferiore rispetto al valore fiscale di 300).

Diversi	a	Fornitore XY		1.220
Fabbricati Industriali			1.000	
Iva su acquisti			220	

Terreni	a	Fabbricati Industriali		200
---------	---	------------------------	--	-----

Al momento dello stanziamento delle quote di ammortamento, pertanto, il contribuente considera un valore del fabbricato di 800, ma fiscalmente dovrà operare una variazione in aumento per la quota di ammortamento corrispondente ai 100 di maggior valore imputato al fabbricato rispetto all'era.

Il risultato è esposto nella tabella che segue (si è ipotizzato che l'ammortamento del primo anno sia pari al 50% della quota totale di ammortamento a regime):

civile			fiscale			delta
valore	%	quota	valore	%	quota	
800,00	1,5	12,00	700,00	1,5	10,50	1,50
800,00	3	24,00	700,00	3	21,00	3,00
800,00	3	24,00	700,00	3	21,00	3,00
800,00	3	24,00	700,00	3	21,00	3,00
800,00	3	24,00	700,00	3	21,00	3,00

Chiaramente, il valore fiscale del terreno sarà maggiore di quello civile (al termine del procedimento di ammortamento, per l'importo di 100); questo maggior valore potrà essere conteggiato nel calcolo di una plusvalenza o minusvalenza in sede di cessione dell'immobile.

Risulta superfluo precisare che, nel caso in cui lo scorporo civile determinasse un valore superiore a quello fiscale di 300, tale maggior valore troverebbe rilevanza anche a livello tributario (nel senso di renderlo indeducibile), per effetto del principio della derivazione semplice (il maggior valore del terreno, infatti, non sarebbe civilisticamente ammortizzato e non transiterebbe a Conto economico).

Esempio 4 Le successive spese di manutenzione incrementative

Supponiamo che, in relazione all'esempio 2 che precede, l'azienda decida di effettuare delle manutenzioni incrementative al fabbricato, per un valore complessivo di 500 (in appalto a terzi).

Tutte tali spese andranno ad incremento del valore ammortizzabile del fabbricato, senza che nessuna quota debba essere imputata all'area.

Tale maggior valore imputabile al fabbricato deve considerarsi fiscalmente rilevante, anche al fine della deduzione delle relative quote di ammortamento.

Diversi	a	Fornitore XY		610
Fabbricati Industriali			500	
Iva su acquisti			110	

Esempio 5 Le spese incrementative specifiche dell'area

Potrebbe anche capitare che l'azienda debba effettuare delle spese specifiche sull'area, ad esempio posare un manto di asfalto sul piazzale antistante il fabbricato.

In tal caso, anche se trattasi di lavori di manutenzione incrementativa, si ritiene che la maggiorazione vada appostata direttamente al bene di riferimento.

Pertanto, a fronte di una spesa di 100 per l'asfaltatura del piazzale (in appalto a terzi):

Diversi	a	Fornitore XY		122
Terreni			100	
Iva su acquisti			22	

Ad analoghe conclusioni dovrebbe giungersi nel caso in cui si acquistasse, con separato atto notarile, un'area da utilizzare come pertinenza di un fabbricato già esistente.

PRINCIPALI SCADENZE DAL 16 SETTEMBRE AL 15 OTTOBRE 2021

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 16 settembre al 15 ottobre 2021, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.

SCADENZE FISSE

<p>16 settembre</p>	<p>Versamenti Iva mensili Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di agosto. I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.</p> <p>Versamento dei contributi Inps Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di agosto, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.</p> <p>Versamento delle ritenute alla fonte Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:</p> <ul style="list-style-type: none">- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;- sui redditi di lavoro autonomo;- sulle provvigioni;- sui redditi di capitale;- sui redditi diversi;- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia. <p>Versamento ritenute da parte condomini Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.</p> <p>ACCISE – Versamento imposta Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.</p>
<p>27 settembre</p>	<p>Presentazione elenchi Intrastat mensili Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle vendite intracomunitarie effettuati nel mese precedente.</p>

<p style="text-align: center;">30 settembre</p>	<p>Presentazione elenchi Intra 12 mensili Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di luglio.</p> <p>Presentazione del modello Uniemens Individuale Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di agosto.</p> <p>Imposta di bollo Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di bollo complessivamente di importo superiore a euro 250 relativa alle fatture elettroniche emesse nel secondo trimestre 2021 che prevedono l'obbligo di assolvimento del bollo di 2 euro.</p> <p>Versamento cartelle di pagamento, eventuali rate, avvisi di accertamento, etc. Scade oggi il termine per il versamento delle somme sospese nel periodo 08/03/2020-31/08/2021 derivanti da cartelle di pagamento emesse dall'agente della riscossione, avvisi di accertamento e avvisi di addebito Inps esecutivi, atti di accertamento esecutivi emessi dall'Agenzia delle dogane, atti di ingiunzione fiscale emessi dagli enti territoriali, atti esecutivi emessi dagli enti locali. La scadenza riguarda anche le rate derivanti da piani di rateazione in essere oggetto di sospensione.</p> <p>Rottamazione-ter e Saldo e stralcio Per i soggetti in regola con i versamenti delle rate, ultimo giorno utile per il versamento della rata la cui scadenza originaria era fissata al 31 luglio 2020.</p> <p>Sistema Tessera Sanitaria (STS) Ultimo giorno utile per la trasmissione al Sistema Tessera Sanitaria dei dati delle spese sanitarie e veterinarie riferiti al primo semestre 2021 (01/01/2021 – 30/06/2021).</p>
<p style="text-align: center;">15 ottobre</p>	<p>Registrazioni contabili Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.</p> <p>Fatturazione differita Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.</p> <p>Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.</p>

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.