

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

PIAZZA DELLA VITTORIA, 8/20  
16121 GENOVA  
TEL: 010 553241 – FAX: 010 5532460  
E-MAIL: studio.genova@stsnet.it  
C. F. E. P. IVA: 03022160109

Genova, 6 settembre 2011

Ai Signori Clienti  
Loro Sedi

CIRCOLARE N. 18/2011

**Oggetto: DL 6.07.2011 n. 98 convertito nella L. 15.7.2011 n. 111 (c.d. “manovra correttiva”) - Novità in materia di riscossione e contenzioso**

## Premessa

Facendo seguito alle ns. precedenti circolari in materia di novità apportate dalla c.d. “manovra correttiva”, si segnalano di seguito ulteriori novità dello stesso decreto in materia di riscossione e contenzioso, riguardanti in particolare:

- le sanzioni e il ravvedimento operoso per i versamenti tardivi di tributi;
- i privilegi a favore dello Stato per la riscossione delle imposte nell’ambito delle procedure esecutive;
- l’obbligo di pagare il contributo unificato anche nel contenzioso tributario, in luogo dell’imposta di bollo;
- la definizione delle liti fiscali pendenti;
- l’introduzione di una fase di mediazione denominata “reclamo”.

## Sanzioni e ravvedimento operoso per i versamenti tardivi di tributi

In relazione ai versamenti tardivi di tributi (saldi, acconti, versamenti periodici, ecc.) è prevista l’irrogazione di una sanzione del 30% sugli importi versati in ritardo.

Per effetto del ravvedimento operoso, tale sanzione è ridotta a un decimo se la regolarizzazione avviene entro 30 giorni dalla commissione della violazione, con la conseguenza che la sanzione diventa pari al 3% (1/10 del 30%).

Al riguardo, il DL 98/2011 ha introdotto una disciplina agevolativa per i versamenti che avvengono con un ritardo non superiore a 15 giorni, prevedendo che la sanzione, già ridotta ad un decimo per effetto del ravvedimento operoso, sia ulteriormente ridotta ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

Così facendo, le sanzioni previste per i versamenti tardivi di tributi vengono ridotte e graduate in relazione al ritardo con il quale viene effettuato il versamento.

## **Versamenti tardivi che avvengono entro 14 giorni dalla scadenza**

In pratica, per i versamenti tardivi che avvengono nei 14 giorni successivi alla scadenza di legge:

- le sanzioni “ordinarie” variano, a seconda dei giorni di ritardo, dal 2% per un giorno di ritardo (1/15 del 30%) al 28% per 14 giorni di ritardo (14/15 del 30%);
- se entro i suddetti 14 giorni si effettua il ravvedimento operoso, tali sanzioni sono ulteriormente ridotte di un decimo, diventando quindi dello 0,2% per un giorno di ritardo (1/15 del 30% : 10) e del 2,8% per 14 giorni di ritardo (14/15 del 30% : 10).

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

## Esempio

Si ipotizzi che un contribuente debba versare 10.000,00 euro a titolo di saldo IRPEF per il 2010 (derivante dal modello UNICO 2011) e che il versamento avvenga con 5 giorni di ritardo.

Applicando il ravvedimento operoso per regolarizzare la violazione, sulla base della precedente disciplina avrebbe dovuto versare:

- le imposte dovute, pari a 10.000,00 euro;
- gli interessi legali dell'1,5%, conteggiati dal giorno successivo a quello in cui il pagamento avrebbe dovuto essere effettuato sino al giorno in cui questo è avvenuto (compresi), quindi pari a 2,05 euro ( $10.000,00 \times 1,5\% \times 5/365$ );
- le sanzioni da ritardato versamento ridotte al 3%, quindi pari a 300,00 euro ( $1/10$  del 30%).

Applicando la nuova disciplina, invece, il contribuente in esame deve versare:

- le imposte dovute, pari a 10.000,00 euro;
- gli interessi legali dell'1,5%, sempre nella misura di 2,05 euro ( $10.000,00 \times 1,5\% \times 5/365$ );
- le sanzioni "super ridotte" nella misura di 100,00 euro, così determinate:
  - sanzioni "ordinarie" di 3.000,00 euro ( $10.000,00 \times 30\%$ );
  - sanzioni ridotte a 1.000,00 euro per effetto del DL 98/2011 ( $3.000,00 \times 5/15$ );
  - sanzioni ulteriormente ridotte a 100,00 euro per effetto del ravvedimento operoso ( $1.000,00 : 10$ ).

## Mancata effettuazione del ravvedimento operoso

Si sottolinea che le suddette sanzioni ridotte dal 2% al 28%, applicabili ai versamenti tardivi che avvengono entro 14 giorni dalla scadenza, sono applicabili "a regime", in luogo della sanzione "ordinaria" del 30%, anche se non viene posto in essere il ravvedimento operoso.

## **Versamenti tardivi che avvengono tra il 15° e il 30° giorno dalla scadenza**

In relazione ai versamenti tardivi che vengono effettuati a partire dal 15° giorno successivo alla scadenza, rimane ferma la sanzione "ordinaria" del 30%.

Pertanto, la sanzione ridotta del 3% ( $1/10$  del 30%) si applica solo più ai ravvedimenti operosi che vengono effettuati tra il 15° e il 30° giorno successivo alla scadenza del versamento.

## **Versamenti tardivi che avvengono dopo il 30° giorno dalla scadenza**

Per i ravvedimenti operosi che vengono effettuati dopo il 30° giorno successivo alla scadenza del versamento, rimane applicabile la sanzione ridotta del:

- 3%, pari ad  $1/10$  del 30%, per le violazioni commesse fino al 31.1.2011;
- 3,75%, pari ad  $1/8$  del 30%, per le violazioni commesse dall'1.2.2011.

## **Decorrenza e regime transitorio**

In assenza di una specifica disposizione di decorrenza, la nuova disciplina è applicabile dal 6.7.2011 (data di entrata in vigore del DL 98/2011).

Inoltre, trattandosi di una variazione favorevole al contribuente, la nuova disciplina deve ritenersi applicabile anche per le violazioni commesse precedentemente, salvo che il provvedimento di irrogazione della sanzione sia divenuto definitivo (c.d. "favor rei").

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

## **Estensione delle imposte con privilegio sui beni mobili del contribuente**

Il DL 98/2011 ha ampliato l'ambito dei crediti tributari che hanno privilegio sui beni mobili del debitore.

Pertanto, nell'esecuzione sui beni mobili del contribuente, lo Stato sarà privilegiato rispetto ad altri creditori.

## **Imposte con privilegio sui beni mobili del contribuente**

Hanno privilegio generale sui beni mobili del contribuente i crediti per le seguenti imposte e relative sanzioni:

- IRPEF;
- IRES;
- IRPEG;
- IRAP;
- ILOR;
- IVA.

Con il DL 98/2011:

- è stata espressamente prevista tra le imposte "privilegiate" anche l'IRES;
- è stata abrogata la disciplina che prevedeva il privilegio sugli immobili del contribuente per la quota di IRPEF, IRPEG e ILOR imputabile ai redditi immobiliari, compresi quelli di natura fondiaria non determinabili catastalmente;
- è stato eliminato il limite costituito dall'iscrizione dei suddetti crediti nei ruoli resi esecutivi nell'anno in cui l'Agente della riscossione procede o interviene nell'esecuzione e nell'anno precedente.

Si ricorda che analogo privilegio sui beni mobili del contribuente è previsto anche in relazione ai tributi locali, subordinatamente a quello dello Stato.

## **Privilegio sussidiario sui beni immobili del contribuente**

In caso di infruttuosa esecuzione sui beni mobili del contribuente, i suddetti crediti tributari dello Stato sono collocati sussidiariamente sul prezzo degli immobili, con preferenza rispetto ai crediti chirografari.

## **Regime transitorio**

Le nuove disposizioni in materia di privilegi si applicano anche in relazione ai crediti tributari sorti anteriormente al 6.7.2011 (data di entrata in vigore del DL 98/2011).

## **Introduzione del contributo unificato nel processo tributario**

Il DL 98/2011 ha introdotto, anche nel contenzioso tributario, il contributo unificato, in luogo dell'imposta di bollo, che doveva essere applicata sugli atti processuali, a partire dal ricorso fino all'appello e alla richiesta di sentenze alla segreteria della Commissione tributaria.

## **Importi da versare**

Il contributo unificato per i ricorsi principali e incidentali proposti davanti alle Commissioni tributarie è dovuto nella seguente misura:

- 30,00 euro, per le controversie di valore fino a 2.582,28 euro;
- 60,00 euro, per le controversie di valore superiore a 2.582,28 e fino a 5.000,00 euro;

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

- 120,00 euro, per le controversie di valore superiore a 5.000,00 e fino a 25.000,00 euro;
- 250,00 euro, per le controversie di valore superiore a 25.000,00 e fino a 75.000,00 euro;
- 500,00 euro, per le controversie di valore superiore a 75.000,00 e fino a 200.000,00 euro;
- 1.500,00 euro, per le controversie di valore superiore a 200.000,00 euro.

## **Determinazione del valore della causa**

Per determinare il contributo unificato dovuto, occorre quindi valutare il valore della causa, che deve essere parametrato alle imposte richieste dall'ente impositore nell'atto che si intende impugnare, al netto di sanzioni e interessi.

### Esempio

Pertanto, ad esempio, se si propone ricorso contro un atto di accertamento dove vengono richieste somme pari a 40.000,00 euro, con una maggiore imposta di 25.000,00 euro, il contributo unificato sarà dovuto nella misura di 120,00 euro e non di 250,00 euro.

## **Maggiorazioni del contributo unificato**

Il DL 98/2011 ha previsto una maggiorazione della metà del contributo unificato dovuto nelle ipotesi in cui, nel ricorso, difettino le seguenti indicazioni:

- codice fiscale del contribuente;
- codice fiscale del difensore;
- numero di fax del difensore;
- casella di posta elettronica certificata del difensore.

## **Modalità di versamento**

I versamenti del contributo unificato possono avvenire mediante:

- il modello F23;
- gli uffici postali, attraverso un conto corrente postale intestato alla sezione di Tesoreria dello Stato competente per provincia;
- le tabaccherie.

La prova del pagamento dovrà essere depositata presso la segreteria della Commissione tributaria, in occasione del deposito del ricorso.

## **Decorrenza**

Le nuove norme si applicano a partire dai ricorsi di primo grado o di appello notificati alla controparte dal 7.7.2011 (cioè successivamente alla data di entrata in vigore del DL 98/2011).

Pertanto:

- se il ricorso è stato notificato fino al 6.7.2011, trova ancora applicazione il bollo, da pagare anche per gli atti successivi al ricorso come le memorie, sino al termine del grado di giudizio;
- per i ricorsi notificati dal 7.7.2011, trova applicazione il contributo unificato, da pagare, in base ai previsti importi, per ogni grado di giudizio.

## **Sanzioni**

L'omessa o insufficiente applicazione del contributo unificato non ha effetti negativi sul ricorso, che rimane valido.

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

Tuttavia, come conseguenza della violazione verranno irrogate sanzioni amministrative dal 100% al 200% dell'importo dovuto.

## **Definizione delle liti fiscali pendenti**

La “manovra correttiva” contiene, tra l'altro, un condono avente ad oggetto i processi tributari pendenti, alla data dell'1.5.2011, dinanzi alle Commissioni tributarie o al Giudice ordinario, la cui disciplina è pressoché identica, salvo alcune peculiarità, a quella prevista a suo tempo dall'art. 16 della L. 289/2002.

Occorre subito evidenziare che, a differenza di quanto accaduto nel 2002, il Legislatore non ha previsto un condono su determinate annualità d'imposta o su eventuali atti notificati dagli uffici impositori, in assenza di contenzioso (in particolare, non è stato riproposto il c.d. “condono tombale”).

Inoltre, si evidenzia che:

- il versamento delle somme previste per la definizione delle liti pendenti all'1.5.2011 deve avvenire entro il 30.11.2011;
- la domanda di definizione deve invece essere presentata entro il 31.3.2012;
- fino al 30.6.2012, i processi definibili rimangono sospesi automaticamente, anche se il contribuente non ha intenzione di avvalersi della definizione.

## **Ambito applicativo della definizione delle liti**

La definizione delle liti pendenti non riguarda la totalità dei processi fiscali, ma solo le cause:

- relativamente alle quali il ricorso introduttivo è stato notificato alla controparte, al più tardi, il giorno 1.5.2011;
- di valore fino a 20.000,00 euro;
- in cui è parte l'Agenzia delle Entrate.

### Liti definibili

La nuova disciplina richiede che l'Agenzia delle Entrate sia parte della lite, quindi sono comunque escluse dalla definizione le cause che riguardano tributi non gestiti dall'Agenzia delle Entrate (es. ICI, TARSU, TOSAP, dazi, accise).

In presenza degli altri requisiti, è invece possibile definire i processi concernenti, ad esempio, IRPEF/IRES, IVA, IRAP, imposta di registro e imposta sulle successioni/donazioni.

Poiché la definizione delle liti è strutturata in maniera pressoché identica a quella a suo tempo prevista con l'art. 16 della L. 289/2002, sulla base di quanto era stato sostenuto dall'Agenzia delle Entrate, è possibile affermare che:

- sono definibili i ricorsi presentati contro gli avvisi di accertamento (“redditometro”, studi di settore, percentuali di ricarico, accertamenti basati sul consumo di fattori produttivi come nel “lavoro nero” o nel “tovagliometro”), gli avvisi di maggior valore degli immobili per compravendite soggette ad imposta di registro, gli avvisi con cui viene richiesta una maggiore imposta di successione a causa di infedeltà nella relativa dichiarazione;
- se il contribuente, in merito agli atti di cui al punto precedente, omette il ricorso ma presenta impugnazione contro la successiva cartella di pagamento, tale causa non è definibile;
- non sono definibili le cartelle di pagamento che derivano da omessi versamenti di imposte indicate nelle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA, nonché da omessi versamenti di ritenute indicate nella dichiarazione dei sostituti d'imposta;

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

- non possono essere definiti i processi che si riferiscono a somme chieste a rimborso dal contribuente (si pensi all'IRAP indebitamente pagata dal professionista che si ritiene privo di autonoma organizzazione).

## "Pendenza" della lite

La c.d. "pendenza" della lite deve sussistere, come detto, alla data dell'1.5.2011; pertanto:

- da un lato, il ricorso deve essere stato notificato entro tale data, restando esclusi i ricorsi presentati dopo l'1.5.2011 contro atti che sono stati notificati prima della suddetta data;
- dall'altro, occorre che, all'1.5.2011, la causa, nel senso processuale, sia ancora "in corso", quindi che, per esempio, siano ancora pendenti i termini per impugnare la sentenza (la causa può essere pendente anche se il giudice ha emanato la sentenza, ma questa non è ancora stata impugnata).

Il contribuente può quindi fruire della definizione se il ricorso è stato notificato, ad esempio, nel corso dell'anno 2008, e la causa, in ragione dell'eventuale appello proposto dal contribuente o dall'Agenzia delle Entrate, non sia ancora terminata.

## Valore della causa

Sono definibili le liti fiscali di valore fino a 20.000,00 euro.

Tale importo:

- deve essere riferito all'importo contestato nel ricorso introduttivo al netto di sanzioni e interessi;
- coincide, di regola, con quanto richiesto dall'Agenzia delle Entrate, a titolo di imposta, nel provvedimento impugnato.

Pertanto, è definibile un avviso di accertamento con cui vengono richiesti 50.000,00 euro, se le somme a titolo di imposta, al netto delle sanzioni e degli interessi, sono al massimo pari a 20.000,00 euro.

## Pluralità di liti definibili

In presenza di più liti pendenti che possono essere definite, il contribuente può decidere di chiuderne solo alcune, proseguendo il contenzioso in relazione alle altre.

## **Somme dovute per la definizione delle liti**

Per quantificare le somme da versare, si fa riferimento al valore della lite.

Pertanto, come sopra indicato, occorre considerare, nella maggioranza dei casi, l'importo richiesto nel provvedimento impugnato a titolo di imposta, al netto di sanzioni e interessi.

## Cause di valore fino a 2.000,00 euro

Se il valore della lite è fino a 2.000,00 euro, deve essere versato un importo fisso di 150,00 euro.

## Cause di valore superiore a 2.000,00 euro

Se il valore della lite, invece, è superiore a 2.000,00 euro, occorre versare:

- un importo pari al 10% del valore della lite, se l'Agenzia delle Entrate ha perso la causa;
- un importo pari al 50% del valore della lite, se il contribuente ha perso la causa;

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

- un importo pari al 30% del valore della lite, se il giudice non ha ancora emanato la sentenza.

Per calcolare l'entità delle somme da versare, può quindi essere necessario vagliare l'andamento del processo.

Si evidenzia che, talvolta, può essere difficile determinare l'importo da versare, posto che, ove il contribuente abbia vinto la causa solo in parte, il calcolo deve essere effettuato sia sulla "parte" di causa vinta sia su quella persa.

## Somme rimosse in pendenza di contenzioso

Nel processo tributario, di regola il ricorso non sospende la riscossione, quindi il contribuente, anche se ha proposto ricorso, deve corrispondere le somme richieste dall'Agenzia delle Entrate, anche se in certe circostanze solo in parte.

Tali somme sono scomutate dagli importi che il contribuente deve versare per effetto della definizione.

Se le somme già versate eccedono quelle che devono essere pagate per effetto della definizione:

- non deve essere corrisposta alcuna somma per la definizione;
- l'eccedenza viene restituita solo se l'Agenzia delle Entrate, in precedenza, ha perso la causa.

## Recupero di aiuti di stato

Restano comunque dovute per intero le somme relative al recupero di aiuti di Stato illegittimi.

## **Versamento delle somme dovute per la definizione delle liti**

Le somme dovute per la definizione delle liti fiscali pendenti devono essere versate:

- entro il 30.11.2011;
- in un'unica soluzione.

## **Sintesi del procedimento di definizione delle liti**

Schematizzando, la definizione delle liti pendenti avviene sulla base del seguente procedimento:

- entro il 30.11.2011, occorre versare le somme dovute per le liti che si intendono definire;
- entro il 31.3.2012, bisogna presentare all'Agenzia delle Entrate la domanda di definizione delle liti pendenti;
- fino al 30.6.2012, tutti i processi definibili sono sospesi in via automatica, anche se il contribuente non intende avvalersi della definizione;
- le liti per le quali il contribuente ha presentato la domanda di definizione rimangono ulteriormente sospese sino al 30.9.2012;
- entro il 30.9.2012, l'Agenzia delle Entrate potrà notificare al contribuente il diniego di definizione, ad esempio perché la lite è di valore superiore a 20.000,00 euro; le somme versate entro il 30.11.2011 saranno restituite, compatibilmente con l'esito del contenzioso in corso;
- entro il 30.9.2012, l'Agenzia delle Entrate comunica alla Commissione tributaria o all'organo di giustizia ordinaria (Tribunale, Corte d'Appello o di Cassazione) la regolarità del pagamento eseguito dal contribuente;
- successivamente, il giudice dichiara estinto il giudizio.

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

## **Provvedimenti attuativi**

Con successivi provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate saranno stabilite:

- le modalità di versamento delle somme dovute per la definizione delle liti pendenti;
- le modalità di presentazione della domanda di definizione delle liti pendenti;
- le ulteriori disposizioni attuative della disciplina in esame.

## **Reclamo e mediazione**

La "manovra correttiva" ha, con riferimento a determinate liti e a decorrere dagli atti notificati dall'1.4.2012, riformato le modalità di instaurazione del processo tributario, introducendo una sorta di fase amministrativa denominata "reclamo", che, per certi versi, sostituisce il ricorso.

## **Ambito applicativo**

Il reclamo si applica solo per le controversie di valore non superiore a 20.000,00 euro in cui è parte l'Agenzia delle Entrate.

Tale valore deve essere determinato ai sensi dell'art. 12 del DLgs. 546/92, quindi si prende come riferimento l'importo chiesto a titolo di tributo, con esclusione di sanzioni e interessi (se si controverte in tema di atti irrogativi di sole sanzioni, occorre riferirsi al valore di queste ultime).

## **Mancata presentazione del reclamo**

Se il contribuente, in costanza dei presupposti indicati, omette di presentare il reclamo, il ricorso è inammissibile, e, di conseguenza, l'atto impugnato diviene definitivo e non più contestabile in momenti successivi. L'inammissibilità, come di consueto, è rilevabile anche d'ufficio dal giudice in ogni stato e grado del processo.

## **Procedimento**

Il reclamo deve essere proposto entro il termine per il ricorso, perciò il contribuente raggiunto da un atto reclamabile (esempio accertamento IRES con imposte richieste per 15.000,00 euro) deve, entro i 60 giorni, notificare alla Direzione provinciale o alla DRE (in caso, ad esempio, di "grande contribuente") l'atto di reclamo.

L'art. 17-bis prevede che al procedimento di reclamo si applicano gli artt. 12, 18, 19, 20, 21 e 22 co. 4 del DLgs. 546/92, quindi:

- il contribuente, per presentare il reclamo, deve avvalersi del patrocinio di un difensore, a meno che il valore della causa non sia inferiore a 2.582,25 euro;
- il reclamo, a pena di inammissibilità, deve contenere tutti gli elementi previsti per il ricorso, in particolare i dati concernenti le parti, l'atto impugnato, il giudice adito, i motivi di censura e la sottoscrizione del difensore, ove necessario;
- la notifica del reclamo deve avvenire mediante le stesse forme previste per il ricorso, quindi, alternativamente, tramite ufficiale giudiziario, consegna diretta o spedizione a mezzo posta in plico a/r senza busta;
- il reclamo deve essere presentato entro 60 giorni dalla ricezione dell'avviso di accertamento o, in generale, dell'atto reclamabile;
- unitamente al ricorso, il contribuente deve depositare presso l'ufficio copia dell'atto impugnato e i documenti che intende produrre, in originale o in fotocopia.



# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

Nel reclamo il contribuente, oltre all'annullamento in autotutela (totale o parziale) dell'atto, può formulare una proposta di mediazione, completa della rideterminazione della pretesa.

Se l'ufficio non intende accogliere la richiesta di annullamento contenuta nel reclamo, formula, a sua volta, una proposta di mediazione.

Ove decorrano 90 giorni dalla notifica del reclamo senza che il contribuente abbia ricevuto risposta o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo ha gli stessi effetti del ricorso e, da tale momento, decorre il termine di 30 giorni ex art. 22 del D.Lgs. 546/92 per la costituzione in giudizio, previsto, si rammenta, a pena di inammissibilità del ricorso (ove il contribuente ricevesse un diniego totale o parziale in data antecedente, i termini decorrono da detta data).

Schematizzando, nel procedimento di reclamo:

- ricevuto l'accertamento o altro atto dall'Agenzia delle Entrate con un'imposta richiesta non superiore a 20.000,00 euro, il contribuente deve proporre, entro il termine per il ricorso, apposito reclamo;
- il reclamo, nel termine di cui sopra, va redatto e notificato con le forme previste per il ricorso alla Direzione provinciale o alla DRE;
- il contribuente, nel reclamo, chiede l'annullamento totale/parziale dell'atto, ma può formulare altresì una proposta di mediazione;
- se, entro 90 giorni dalla notifica del reclamo, l'ufficio pone in essere un comportamento inerte o la mediazione non si conclude, decorrono, sia per il contribuente che per l'Agenzia delle Entrate, i termini per la costituzione in giudizio, e il processo seguirà il suo corso, con fissazione della trattazione e discussione della causa (il contribuente, quindi, in seguito all'esito negativo del reclamo non notifica un ulteriore ricorso ma provvede subito alla costituzione in giudizio).

## Spese processuali

Nella procedura di reclamo vi sono alcuni effetti peculiari sul regime delle spese processuali.

Infatti, è previsto che:

- la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50% delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese sostenute per il procedimento illustrato;
- fuori dai casi di soccombenza reciproca, la compensazione delle spese è concessa solo in presenza di giusti motivi, indicati nella motivazione, "che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione".

\* \* \* \*

Restiamo a disposizione per eventuali chiarimenti.

**Studio Tributario Societario**