

A tutti i  
Signori Clienti  
loro sedi

Saronno, 16 Gennaio 2018

**Oggetto: Circolare 03 del 16/01/2018**

## LE NOVITÀ IVA DELLA LEGGE DI BILANCIO 2018

La Legge di Bilancio per il 2018 (L. 205/2017) ha apportato consistenti novità per quanto riguarda la disciplina Iva senza, tuttavia, modificare, come ci attendeva, quanto introdotto in merito alle modalità di detrazione dell'Iva con il D.L. 50/2017.

### Aliquote Iva

Il comma 2 conferma, anche per il 2018, la sterilizzazione degli incrementi, introdotti con la L. 190/2014, delle aliquote Iva che, conseguentemente rimangono individuate nel 22% e nel 10%.

Il comma 19, con una norma di interpretazione autentica stabilisce che, ai fini dell'individuazione dei beni significativi cui applicare l'aliquota ridotta al 10%:

- nel calcolo della base imponibile le eventuali parti staccate, devono essere considerate solamente nell'ipotesi in cui le stesse non abbiano una propria autonomia funzionale;
- il valore del bene significativo e delle eventuali parti staccate che non risultano funzionalmente autonome, deve essere determinato in ragione dell'accordo tra le 2 parti. L'accordo contrattuale, si ricorda, deve prendere in considerazione, ai fini del calcolo del costo, dei soli oneri che concorrono alla produzione dei beni. Ne deriva che nel calcolo devono essere inclusi sia il costo della materia prima necessaria, sia quello della manodopera. Dal calcolo così effettuato, non si potrà mai arrivare a un costo inferiore rispetto al prezzo di acquisto.

Viene, infine, stabilito che la relativa fattura emessa dal soggetto che effettua le opere di recupero edilizio deve espressamente indicare:

- servizio che costituisce l'oggetto della prestazione e
- i beni di valore significativo.

In ragione della natura interpretativa della norma viene precisato, da un lato che sono fatti salvi eventuali comportamenti pregressi difformi tenuti fino alla data di entrata in vigore della norma di interpretazione autentica e, dall'altro non è previsto il rimborso dell'Iva applicata sulle operazioni effettuate.

Per effetto dell'integrazione prevista dal comma 340, articolo 1 della Legge di Bilancio 2018 alla Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972 è previsto, sempre con decorrenza 2018, un allargamento dell'ambito di applicazione della previsione contenuta nel numero 119) che consentiva di applicare l'aliquota ridotta al 10%

STUDIO INTEGRATO  
**ACB GROUP**

TEL: + 39.02.25060267  
FAX: + 39.02.25060260  
INFO@SPTAL.COM

21047 - SARONNO - VA  
VIA RAMAZZOTTI, 20  
WWW.SPTAL.COM

STUDI INTEGRATI ACB Group S.p.a. - MILANO - 20123 - VIA LANZONE, 31: Ancona Consulenti Associati srl. Avellino Studio Porcelli Professionisti Associati. Bari Dottori Commercialisti e Giuristi di Impresa Associati in Bari. Benevento Studio Porcaro Dottori Commercialisti. Bergamo Studio Berta Nembrini Colombini e Associati. Studio Lucchini. Bologna Studio Gnudi Associazione Professionale. Studio Ferdinando Maiese. Bolzano Studio Rabanser. Brescia Studio Cossu e Associati. Cagliari Studio Edoardo Bene. Catania Studio Zangara Associazione tra Professionisti. Como Studio Ramiro Tettamanti e Associati. Cremona Studio Ruggeri. Firenze Studio Galeotti Flori. Forlì: Studio Scala - Giondi Associazione Professionale. Genova Studio Rosina e Associati Dottori Commercialisti. Studio Uckmar Associazione Professionale. Jesi Studio Frezzotti Giovanni. Messina Studio Vermiglio. Milano Studio Caso' - Dottori Commercialisti Associati. Studio Bracchetti Calori e Associati. Modena Studio Rinaldi Dottori Commercialisti Associati. Napoli Studio Coccia & Associati. Studio Giordano Associazione Professionale. Studio Associato Andrea Pisani Massamormile. Novara Studio Colombo Galli Sole Massara & Partners Commercialisti Associati. Padova Cortellazzo & Soatto Associazione Professionale di Dottori Commercialisti e Avvocati. Palermo Studio Errante Dottori Commercialisti. Parma Studio Simonazzi Associazione professionale tra Dottori Commercialisti e Revisori. Perugia Dottori Commercialisti & Consulenti D'Impresa Associati. Piacenza Studio Guidotti & Associati. Pistoia Studio Michelotti. Bonechi & Associati. Pordenone Studio Ciganotto Cinelli. Prato Studio Biancalani Paolo e Andrea Dottori Commercialisti. Ravenna Studio Consulenza Associazione Professionale. Roma Studio Tributario Massimo A. Procopio. Saronno Scolari & Partners Tax and Legal. Torino Studio Ferrero. Studio Legale Jacobacci & Associati. Studio Mottura-Araldi Associazione Professionale. Studio Schiesari & Associati. Studio Zucchetti Dottori Commercialisti. Trento Studio Alessandro Mellarini. Treviso Studio Duodo & Pivato. Trieste Studio Degrassi Commercialisti Associati. Udine Studio Asquini Cattelan-Provito Colla Vienna. Varese Studio Pensotti Bruni. Venezia Grimani & Pesce Dottori Commercialisti. Studio Burighel & Miani Dottori Commercialisti Associati. Verona Studio Righini Commercialisti e Avvocati. Sgaravato Studio Legale Tributario Associazione Professionale. Vicenza Studio Zanguo Commercialisti. Monaco Principato Interlaw Monaco. Shanghai GWA - Greatway - Advisory Co. Ltd.

unicamente ai “contratti di scrittura connessi con gli spettacoli teatrali”. Per effetto della modifica in commento, al predetto numero 119), le parole: “spettacoli teatrali” sono sostituite dalle seguenti: “spettacoli di cui al numero 123), nonché le relative prestazioni, rese da intermediari”.

Infine, il comma 357, introducendo il nuovo 123-*quater*) alla Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, stabilisce la possibilità di assoggettare a Iva al 10% *“i servizi di carattere sportivo resi dalle società sportive dilettantistiche lucrative riconosciute dal Coni nei confronti di chi pratica l’attività sportiva a titolo occasionale o continuativo in impianti gestiti da tale società”*.

Numerosi dubbi restano sull’effettivo ambito di applicazione della disposizione, soprattutto nella parte in cui fa riferimento al concetto di impianto “gestito” e di prestazioni rese all’interno di “impianti”. È auspicabile sul punto un rapido chiarimento da parte dell’Amministrazione finanziaria.

### **Regime speciale Iva in agricoltura**

Anche quest’anno il Legislatore interviene a sostegno del settore agricolo, in particolare per quanto riguarda l’allevamento di suini e bovini, tuttavia, a differenza dei 2 anni precedenti, la modifica alle aliquote compensative da applicarsi ai fini del calcolo della detrazione Iva spettante da parte dei soggetti che operano in regime Iva *ex* articolo 34, D.P.R. 633/1972, l’intervento è previsto per il triennio 2018-2020. Nello specifico, viene stabilito che, nei termini del 31 gennaio di ogni anno, il Mef, di concerto con il Mipaaf, emanerà un decreto con cui saranno individuate le aliquote compensative applicabili agli animali vivi delle specie bovina e suina, nel limite massimo, rispettivamente del 7,7 e 8%.

Dall’introduzioni di tali nuove aliquote compensative, è individuato, quale limite massimo di minori entrate, il valore di 20 milioni di euro.

### **Fatturazione elettronica**

Viene introdotto l’obbligo, con **decorrenza 1° gennaio 2019**, di emissione della fatturazione elettronica nell’ambito dei rapporti tra privati (modifica alla disciplina contenuta nel D.Lgs. 127/2015), con l’esclusione espressa di coloro che rientrano nel regime forfetario agevolato o che continuano ad applicare il regime fiscale di vantaggio (i contribuenti minimi/forfettari).

In particolare, la fatturazione elettronica si renderà applicabile per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato, e per le relative variazioni.

Sono esclusi dall’obbligo anche tutte le fattispecie di esonero dall’obbligo di emissione della fattura; in tal caso, le fatture sono messe a disposizione in formato elettronico dall’Agenzia delle entrate, fermo restando l’obbligo di rilascio di un documento in formato analogico da parte dell’emittente (il privato può rinunciare alla consegna del documento).

L’emissione avverrà attraverso l’utilizzo del Sistema di Interscambio direttamente o fruendo di intermediari.

Si ricorda come in caso di violazione dell’obbligo di fatturazione elettronica la fattura si considera non emessa e sono previste sanzioni pecuniarie.

Per effetto dell’inserimento del nuovo comma 3-*bis* nell’articolo 1, D.Lgs. 127/2015, sempre con **decorrenza 1° gennaio 2019**, viene introdotto l’obbligo di trasmissione telematica all’Agenzia delle entrate dei dati relativi alle

cessioni di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti in Italia, salvo quelle per le quali è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche.

Viene individuato, quale termine per l'invio, l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso, ovvero a quello della data di ricezione per i documenti pervenuti.

In caso di omissioni o errori, si applica una sanzione di 2 euro per fattura, con il massimo di 1.000 euro per trimestre.

La sanzione viene ridotta al 50% se la trasmissione avviene entro i 15 giorni successivi alla scadenza, ovvero entro tale termine è approntata la correzione.

Non si applica il cumulo giuridico.

Da ultimo, per effetto dell'introduzione del nuovo comma 6-bis dell'articolo 1, D.Lgs. 127/2015, è previsto che gli obblighi di conservazione di cui all'articolo 3, D.M. 17 giugno 2014, si intendono soddisfatti per tutte le fatture elettroniche e documenti informatici trasmessi tramite il Sistema di Interscambio.

Con un provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle entrate verranno stabiliti modi e tempi di applicazione.

Sempre con un ulteriore provvedimento direttoriale saranno individuate eventuali disposizioni aggiuntive per l'entrata in vigore delle novità.

Viene introdotto l'obbligo, in questo caso con **decorrenza 1° luglio 2018**, di emissione della fattura elettronica per:

1. cessioni di benzina e gasolio per motori;
2. prestazioni rese da subappaltatori e subcontraenti della filiera di imprese (insieme dei soggetti che, ai sensi dell'articolo 3, L. 136/2010, intervengono nel ciclo di realizzazione del contratto), nel caso di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato da una P.A.. Si ricorda come con filiera di imprese è *"l'insieme dei soggetti ... che intervengono a qualunque titolo nel ciclo di realizzazione del contratto anche con noli e forniture di beni e prestazioni di servizi, ivi compresi quelli di natura intellettuale, qualunque sia l'importo dei relativi contratti e subcontratti"*.

Le informazioni elettroniche saranno utilizzate dall'Amministrazione finanziaria e giudiziaria per i rispettivi compiti istituzionali.

Viene, inoltre, previsto che con un provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle entrate saranno definite le informazioni che dovranno essere trasmesse, le regole tecniche, i termini per l'invio telematico e le modalità con cui garantire la sicurezza e l'inalterabilità dei dati. Con lo stesso provvedimento, potranno essere definite anche modalità e termini gradualmente per l'adempimento dell'obbligo di memorizzazione elettronica e di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi.

Viene prorogata al 31 dicembre 2018, la disciplina relativa alla trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri per le imprese che operano nel settore della grande distribuzione, a favore delle imprese che hanno esercitato l'opzione entro il 31 dicembre 2016.

Sono previste alcune semplificazioni amministrative e contabili, infatti, ai lavoratori autonomi, ai semplificati e ai soggetti che hanno esercitato l'opzione per la memorizzazione elettronica dei dati e trasmissione telematica delle fatture e dei corrispettivi, l'Agenzia delle entrate metterà a disposizione:

- i dati per le liquidazioni periodiche;
- una bozza di dichiarazione annuale Iva;
- una bozza di dichiarazione dei redditi;
- le bozze dei modelli F24.

Inoltre, non si avrà più obbligo di tenuta dei libri Iva.

Infine, con il comma 1088 dell'articolo 1, L. 205/2017, viene, rinviato al **1° settembre 2018**, l'obbligo di emissione della fattura "tax fee" in formato elettronico, originariamente previsto al 1° gennaio 2018.

Si ricorda come le cessioni interessate sono solamente quelle per le quali il dettagliante richiede al viaggiatore extracomunitario il pagamento dell'Iva che sarà a quest'ultimo rimborsata al momento del ricevimento del ricevimento della fattura di vendita vidimata dalla dogana di uscita.

### Gruppo Iva

Vengono apportate alcune modifiche alla disciplina del Gruppo Iva, introdotta con l'articolo 1, comma 24, L. 232/2016 (Legge di Bilancio per il 2017) a seguito delle quali:

- è stata inclusa la stabile organizzazione e
- vengono modificate le regole relative al computo della base imponibile in caso di:
  - prestazioni con corrispettivo e
  - prestazioni a titolo gratuito.

Nel primo caso, il comma 984 interviene inserendo nell'alveo dell'articolo 70-*quinquies*, D.P.R. 633/1972 i nuovi commi da 4-*ter* a 4-*quinquies*.

Per effetto di tali novità:

1. le operazioni effettuate da una sede o da una stabile organizzazione che partecipa al gruppo Iva verso una sua stabile organizzazione ovvero una sua sede estera si considerano come effettuate dal gruppo Iva nei confronti di un soggetto che non ne fa parte. Parimenti, le operazioni effettuate nei confronti di una sede o di una stabile organizzazione partecipante a un gruppo Iva da parte di una sua stabile organizzazione o sede estera si considerano effettuate, nei confronti del gruppo Iva, da un soggetto che non ne fa parte;
2. le operazioni effettuate nei confronti di una sede o di una stabile organizzazione appartenente a un gruppo Iva costituito in altro Stato membro da parte di una sua stabile organizzazione o della sua sede costituita in Italia si considerano effettuate nei confronti del gruppo Iva costituito nell'altro Stato da un soggetto che non ne fa parte. Specularmente, le operazioni effettuate da una sede o da una stabile organizzazione parte di un gruppo Iva costituito in un altro Stato membro, nei confronti di una stabile organizzazione o della sua sede sita in Italia, si considerano effettuate dal gruppo Iva costituito nell'altro Stato membro nei confronti di un soggetto che non ne fa parte.

Sempre con il comma 984, viene introdotto l'ulteriore comma 4-*sexies* all'articolo 70-*quinquies*, D.P.R. 633/1972 prevedendo che la base imponibile delle operazioni in cui coinvolta è una stabile organizzazione che partecipa al gruppo Iva, nell'ipotesi in cui sia previsto un corrispettivo, si determina applicando le regole ordinarie previste dall'articolo 13, commi 1 e 3, D.P.R. 633/1972.

Le novità si applicano alle operazioni effettuate con decorrenza dal 1° gennaio 2018.

### **Sanzioni errata applicazione Iva**

Con il comma 935 viene modificato il regime sanzionatorio di cui all'articolo 6, comma 6, D.Lgs. 471/1997 applicabile nel caso di errata applicazione dell'aliquota Iva in sede di cessione. In particolare, è previsto che, in caso di applicazione dell'Iva in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta da parte del cedente o prestatore, fermo restando il diritto alla detrazione dell'Iva ai sensi dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972, lo stesso è punito con una sanzione amministrativa compresa tra un minimo di 250 euro e un massimo di 10.000 euro.

Inoltre, non è ammessa la restituzione dell'imposta quando il versamento sia riconducibile a una frode fiscale.

## PROROGA DELLE DETRAZIONI SUGLI IMMOBILI E INTRODUZIONE DEL "BONUS VERDE"

Con la Legge di Bilancio per l'anno 2018 (L. 205/2017) sono state prorogate:

- la detrazione Irpef del 50% in tema di interventi di recupero/ristrutturazione degli edifici esistenti;
- la detrazione Irpef del 50% per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici, con la novità che quest'ultima detrazione (c.d. "bonus arredi") sarà riconosciuta per le spese sostenute nel 2018 solamente in presenza di intervento di ristrutturazione iniziato in data successiva al 1° gennaio 2017;
- la detrazione Irpef/Ires del 65% in tema di interventi di riqualificazione energetica (con l'introduzione di nuove tipologie di interventi agevolabili e la riduzione al 50% della misura della detrazione per alcune tipologie di interventi).

È, inoltre, introdotto dal 1° gennaio 2018 il nuovo "bonus verde", detrazione Irpef del 36% delle spese sostenute per ogni abitazione per la sistemazione a verde di aree scoperte, la realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili.

### La proroga della detrazione Irpef del 50% per il recupero edilizio e del "bonus arredi"

Possono fruire della detrazione Irpef del 50% i possessori o i detentori di immobili residenziali, principalmente per gli interventi di manutenzione straordinaria, di restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia realizzati tanto sulle singole unità immobiliari quanto su parti comuni di edifici residenziali (in questo caso sono agevolabili anche le manutenzioni ordinarie), nonché sulle relative pertinenze.

La detrazione Irpef del 50% è stata prorogata per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2018, è fruibile in 10 rate annuali di pari importo su un importo massimo di spesa di 96.000 euro per singolo intervento.

Fino al 31 dicembre 2018 è stato prorogato anche il "bonus arredi". Si tratta della detrazione Irpef del 50% fruibile in 10 rate annuali di pari importo del costo sostenuto per l'acquisto di arredi fissi, mobili e grandi elettrodomestici (rientranti nella categoria A+ ovvero A per i forni) destinati all'immobile abitativo già oggetto di intervento di ristrutturazione, nel limite di spesa di 10.000 euro. Per fruire del "bonus arredi" dal 1° gennaio 2018 il requisito essenziale è avere iniziato interventi di ristrutturazione edilizia che danno diritto alla fruizione della detrazione Irpef del 50% in data successiva al 1° gennaio 2017 ma in ogni caso precedente a quella di sostenimento della spesa per l'acquisto di arredi, mobili o elettrodomestici.

Per quanto riguarda sia gli interventi di recupero edilizio sia il "bonus arredi" la Legge di Bilancio per l'anno 2018 inserisce all'articolo 16, D.L. 63/2013 il nuovo comma 2-bis che sancisce quanto segue:

*"Al fine di effettuare il monitoraggio e la valutazione del risparmio energetico conseguito a seguito della realizzazione degli interventi di cui al presente articolo, in analogia a quanto già previsto in materia di detrazioni fiscali per la riqualificazione energetica degli edifici, sono trasmesse per via telematica all'ENEA le informazioni sugli interventi effettuati. L'ENEA elabora le informazioni pervenute e trasmette una relazione sui risultati degli interventi al Ministero dello sviluppo economico, al Ministero dell'economia e delle finanze, alle regioni e alle province autonome di Trento e di Bolzano, nell'ambito delle rispettive competenze territoriali."*

Su tale dettato normativo, che impone un nuovo obbligo di comunicazione telematica all'ENEA (Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile) si attendono chiarimenti ministeriali, per coglierne gli aspetti operativi.

### **Le novità per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici**

La detrazione Irpef/Ires è concessa quando si eseguono interventi che aumentano il livello di efficienza energetica degli edifici esistenti: tutti i soggetti passivi d'imposta (qualsiasi privato o titolare di partita Iva) possono fruirne e non sono previste limitazioni di tipo oggettivo sulla tipologia di immobile sul quale sono eseguiti gli interventi (unità immobiliari esistenti di qualsiasi categoria catastale, non solamente immobili abitativi).

La detrazione Irpef/Ires per la riqualificazione energetica degli edifici è stata prorogata per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2018 ed è fruibile in 10 rate annuali di pari importo, ancorché per alcune tipologie di spese sostenute dal 1° gennaio 2018 la misura della detrazione sia stata ridotta dal 65% al 50%, con soglie massime di spesa differenziate. Saranno emanati a breve nuovi decreti che definiranno i requisiti tecnici e i massimali di spesa per ogni tipologia di intervento agevolabile (fino a quella data rimangono in vigore i requisiti tecnici ed i massimali già previsti). Per beneficiare dell'agevolazione è necessario acquisire:

- l'asseverazione che consente di dimostrare che l'intervento realizzato è conforme ai requisiti tecnici richiesti;
- l'attestato di certificazione o qualificazione energetica;
- la scheda informativa relativa agli interventi realizzati.

L'asseverazione, l'attestato di certificazione/qualificazione energetica e la scheda informativa devono essere rilasciati da tecnici abilitati alla progettazione di edifici e impianti nell'ambito delle competenze ad essi attribuite dalla legislazione vigente, iscritti ai rispettivi ordini e collegi professionali. Entro 90 giorni dalla fine dei lavori occorre trasmettere all'ENEA copia dell'attestato di certificazione o qualificazione energetica e la scheda informativa.

Oggetto di intervento da parte della Legge di Bilancio per l'anno 2018 è stata anche la facoltà di cedere il credito fiscale connesso agli interventi di riqualificazione energetica a terzi (banche, fornitori, etc.): fino al 31 dicembre 2017 tale disposizione è stata poco applicata in quanto la cessione del credito riguardava esclusivamente gli interventi effettuati sulle parti comuni condominiali. Dal 1° gennaio 2018 la facoltà di cedere il credito corrispondente alla detrazione del 50% o del 65% a terzi per la riqualificazione energetica degli edifici è consentita a tutti i soggetti che sostengono la spesa (indipendentemente che si tratti di un soggetto "capiente" o meno) e per qualsiasi tipologia di intervento agevolabile su ogni singola unità immobiliare (pertanto, non più solamente per i lavori sulle parti comuni condominiali).

Si ricorda alla gentile Clientela che per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici importante è definire il momento rilevante che determina il sostenimento della spesa:

- per i privati (persone fisiche, professionisti, condomini, enti non commerciali, etc.) il sostenimento della spesa rileva secondo il criterio di cassa, cioè alla data di pagamento delle fatture;
- per i soggetti esercenti attività di impresa (ditte individuali, società di persone, società di capitali,



etc.) il sostenimento della spesa rileva secondo il criterio di competenza economica, cioè alla data di consegna o spedizione per gli acquisti di beni mobili ovvero alla data dell'ultimazione della prestazione per i servizi (ad esempio nei contratti di appalto).

### **Il "bonus verde" in vigore dal 1° gennaio 2018**

Dal 1° gennaio 2018 è introdotta la nuova detrazione Irpef del 36% delle spese sostenute dal possessore o detentore di un immobile abitativo (e relative pertinenze), con una soglia massima di 5.000 euro per ciascuna unità immobiliare, per interventi di:

- sistemazione a verde di aree private scoperte, recinzioni, impianti di irrigazione e pozzi;
- realizzazione di coperture a verde e giardini pensili;
- spese di progettazione e manutenzione connesse all'esecuzione di tali interventi.

La nuova detrazione Irpef interessa solamente le persone fisiche detentrici di unità immobiliari residenziali ed è estesa anche agli interventi realizzati su parti comuni esterne di edifici condominiali fino ad un importo massimo complessivo di 5.000 euro per singola immobiliare a uso abitativo. In tale ipotesi la detrazione spetta al singolo condomino nel limite della quota a lui imputabile a condizione che la stessa sia stata effettivamente versata, con strumenti idonei a garantire la tracciabilità delle operazioni, al condominio entro i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi.

La detrazione Irpef del 36% ("bonus verde") è fruibile in 10 rate annuali di pari importo.



## PROROGA CON MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DI SUPER E IPER AMMORTAMENTI

Come atteso, ed anticipato in precedente informativa, la Legge di Bilancio per il 2018 (commi da 29 a 36 dell'articolo 1, L. 205/2017) ha disposto la proroga delle discipline di incentivo all'investimento in beni strumentali, definite *super* ammortamento e *iper* ammortamento; non si tratta però di proroghe "semplici", nel senso che l'estensione di un ulteriore anno alla finestra nella quale è possibile realizzare l'investimento in beni agevolati porta con sé alcune modifiche (tra le quali, come tra un attimo si dirà, anche la riduzione della misura di beneficio attribuita al primo dei *bonus* trattati).

### Super ammortamento: proroga e novità

Al fine di incentivare gli investimenti in beni strumentali nuovi è prevista un'agevolazione che consente una maggiore deduzione

- del costo sostenuto per l'acquisto in proprietà di beni strumentali materiali nuovi (beneficiabile quindi tramite una maggiorazione della quota di ammortamento deducibile);
- del canone di *leasing* di competenza (sul punto l'Agenzia delle entrate ha precisato che la maggiorazione riguarda solo la quota capitale e non anche la quota interessi).

Tale maggiorazione, che viene beneficiata sull'arco dell'orizzonte temporale nel quale viene dedotto l'ammortamento, è pari al 30% del costo sostenuto per il bene strumentale; rispetto alla precedente misura del 40%, gli acquisti effettuati dal 1 gennaio 2018 beneficeranno quindi di un *bonus* inferiore.

Nella sostanza, se dal 2018 effettuo un acquisto di un bene agevolabile per l'importo di 100, il costo sostenuto di tale bene potrà essere dedotto per 130, ma questo importo aggiuntivo di 30 sarà dedotto non nell'anno di acquisizione, ma tenendo conto del periodo nel quale il bene viene ammortizzato. Tale maggior deduzione non viene imputata a Conto economico, ma viene ottenuta in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi.

La proroga, come detto, è di un anno. In particolare, la Legge di Bilancio dispone la spettanza dell'agevolazione per i beni strumentali nuovi:

- acquisiti dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018, ovvero
- acquisiti entro il 30 giugno 2019, se l'investimento è avviato nel 2018 con versamento di un acconto al fornitore almeno in misura pari al 20% del costo di acquisizione.

Si ricorda il momento nel quale l'investimento si considera realizzato, aspetto necessario per verificare se, e in che misura, l'investimento risulti essere agevolato:

<b>Beni mobili</b>	Consegna o spedizione
<b>Appalto</b>	Ultimazione prestazione (con rilevanza di eventuali stati di avanzamento dei lavori - SAL)
<b>Beni acquisiti in leasing</b>	Data consegna all'utilizzatore

La Legge di Bilancio interviene anche in relazione ai beni che devono essere esclusi dall'agevolazione, disponendo che dal 1° gennaio 2018 non rilevano in ogni caso gli acquisti di mezzi di trasporto di cui all'articolo 164, comma 1, Tuir; questo significa che oltre alle "ordinarie" autovetture a deducibilità limitata (comma 1,

lettera b) e alle vetture date in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta (comma 1, lettera b-bis), ipotesi già escluse lo scorso anno dal *bonus*, dal 2018 non saranno agevolabili neppure le vetture destinate a uso strumentale (comma 1, lettera a), quali i taxi, nonché gli autoveicoli delle società di noleggio e delle autoscuole.

Rimangono esclusi altresì dal *bonus* (ma per questi nulla è cambiato):

- i beni strumentali materiali con coefficiente di ammortamento inferiore al 6,5%;
- i fabbricati e le costruzioni;
- i beni compresi in particolari gruppi.

### Iper ammortamento: proroga e novità

La scorsa Legge di Bilancio aveva introdotto, accanto al super ammortamento, una disciplina particolarmente incentivante per gli investimenti ad elevato impatto tecnologico: si tratta di beni nuovi finalizzati a favorire processi di trasformazione tecnologica/digitale delle imprese, ricompresi nell'Allegato A della L. 232/2016, ai quali viene attribuito un incremento del costo deducibile pari al 150% (quindi, un bene di costo 100, può essere dedotto per 250). Anche in questo caso, la deduzione non avviene un'unica soluzione all'atto dell'acquisto, ma segue il processo di ammortamento del bene.

La Legge di Bilancio per il 2018 dispone la proroga anche di questo *bonus*, in maniera analoga a quanto previsto per i *super* ammortamenti. Sono infatti agevolabili i beni strumentali nuovi:

- acquisiti dal 1° gennaio 2018 al **31 dicembre 2018**, ovvero
- acquisiti entro il **31 dicembre 2019** (in questo caso l'orizzonte temporale è maggiore), se l'investimento è avviato nel 2018 con versamento di un acconto almeno in misura pari al 20% del costo di acquisizione.

Gli stessi soggetti che effettuano nello stesso periodo investimenti in beni immateriali strumentali di cui all'Allegato B, L. 232/2016, potranno procedere ad ammortamento degli stessi con una maggiorazione del 40%. A tale categoria la Legge di Bilancio aggiunge le seguenti fattispecie di investimento:

- sistemi di gestione della *supply chain* finalizzata al *drop shipping* nell'*e-commerce*;
- *software* e servizi digitali per la fruizione immersiva, interattiva e partecipativa, ricostruzioni 3D, realtà aumentata;
- *software*, piattaforme e applicazioni per la gestione e il coordinamento della logistica con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio (comunicazione intra-fabbrica, fabbrica-campo con integrazione telematica dei dispositivi *on-field* e dei dispositivi mobili, rilevazione telematica di prestazioni e guasti dei dispositivi *on-field*).

Si segnala infine una specifica previsione introdotta dalla Legge di Bilancio 2018 al fine di mantenere l'agevolazione *iper* ammortamento quando si sostituisce un bene agevolato (nel qual caso verrebbe normalmente meno il beneficio, interrompendosi l'ammortamento del bene stesso) con altro bene con analoghe caratteristiche.

Qualora, nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione del costo, si verifica il realizzo a titolo oneroso del bene oggetto dell'agevolazione, non viene meno la fruizione delle residue quote del beneficio originario se, nello stesso periodo d'imposta del realizzo, l'impresa:

- a) sostituisce il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'allegato A;
- b) attesta l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione.

Nel caso in cui il costo di acquisizione dell'investimento sostitutivo sia inferiore al costo di acquisizione del bene sostituito e ricorrano le altre condizioni previste alle lettere a) e b), la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento.

## LE NOVITÀ PER LO SPORT

Con la Legge di Bilancio per il 2018 sono state introdotte ulteriori novità in materia di sport che fanno seguito alla cosiddetta Riforma del Terzo settore.

Gli interventi, ricompresi nel cosiddetto “pacchetto Lotti” sono contenuti nell’articolo 1, commi da 352 a 374, L. 205/2017 e concernono:

- credito di imposta per la ristrutturazione di impianti sportivi;
- introduzione della nuova figura di società sportiva dilettantistica lucrativa (SSDL) e connessi profili fiscali;
- modifica dell’aliquota Iva da applicare alle prestazioni rese nei confronti degli sportivi;
- regolamentazione delle collaborazioni rese a fini istituzionali in favore di associazioni e SSD e
- rimodulazione dell’esenzione dei compensi erogati agli sportivi dilettanti.

### Contributi per la ristrutturazione degli impianti sportivi

Con il comma 352, lettera a), in ragione dell’ormai acclarata vetustà degli impianti calcistici, al fine di incentivarne l’ammodernamento, viene introdotto un nuovo credito di imposta a favore delle società calcistiche:

- di serie B;
- Lega Pro;
- Lega dilettanti.

Il credito di imposta è riconosciuto in misura pari al 12% delle spese di ristrutturazione sostenute, nel limite massimo di 25.000 euro complessivi.

I fondi messi a disposizione ammontano a 4 milioni di euro e sono erogati nel rispetto di quanto previsto a livello comunitario con il Regolamento n. 1407/2013 in materia di aiuti “*de minimis*”.

Ai fini dell’applicazione dell’incentivo, dovrà essere emanato, nel termine di 90 giorni a decorrere dall’entrata in vigore della L. 205/2017 (1° gennaio 2018) un D.P.C.M. di concerto con il Mef.

Con i successivi commi da 363 a 266 viene riconosciuto un ulteriore credito di imposta, per il solo anno solare 2018, alle imprese che erogano contributi per interventi di restauro o ristrutturazione di impianti sportivi pubblici, anche se destinati ai soggetti concessionari.

Il credito è individuato nei limiti del 3 per mille dei ricavi annui, ed è pari al 50% delle erogazioni liberali, con tetto massimo di 40.000 euro. Il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell’articolo 17, D.Lgs. 241/1997, in 3 quote annuali di pari importo e non rileva ai fini dei redditi e Irap.

Ai fini dell’applicazione dell’incentivo, dovrà essere adottato, nel termine di 120 giorni a decorrere dall’entrata in vigore della L. 205/2017 (1° gennaio 2018) un D.P.C.M. di concerto con il Mef.

Sempre in tema di impianti sportivi, il comma 361, per mezzo di modifiche apportate all’articolo 90, L. 289/2002, prevede che, in ipotesi di assegnazione di impianti sportivi pubblici o di palestre scolastiche, sarà data priorità alle società e associazioni non lucrative rispetto alle neonate SSDL.

### La società sportiva dilettantistica lucrativa

Viene introdotta la nuova figura di società sportiva dilettantistica lucrativa (SSDL) che deve assumere una delle forme previste al Titolo V del Libro V, cod. civ..

In particolare, tali società devono rispettare i seguenti requisiti:

- a. la denominazione o ragione sociale deve avere la dicitura “*società sportiva dilettantistica lucrativa*” e
- b. l’oggetto o scopo sociale deve prevedere lo svolgimento e l’organizzazione di attività sportive dilettantistiche;
- c. gli amministratori non possono ricoprire la medesima carica in altre ASD affiliate alla stessa Federazione sportiva o disciplina associata o riconosciute da un ente di promozione sportiva nell’ambito della stessa disciplina;
- d. la presenza obbligatoria, in occasione dell’apertura al pubblico delle strutture sportive verso pagamento, di un “direttore tecnico” che, alternativamente sia in possesso di:
  - diploma ISEF;
  - laurea quadriennale in Scienze motorie;
  - laurea magistrale in Organizzazione e gestione dei servizi sportivi per lo sport e le attività motorie (LM47);
  - laurea magistrale in Scienze e tecniche delle attività motorie preventive e adattate (LM67);
  - laurea magistrale in Scienze e tecniche dello sport (LM68) o
  - laurea triennale in Scienze motorie.

Il comma 355 prevede l’abbattimento alla metà delle imposte sul reddito per le SSDL riconosciute dal Coni, nel rispetto del regime degli aiuti “*de minimis*” di cui al Regolamento n. 1407/2013.

Il comma 356 estende anche alle SSDL la previsione per cui non si rende applicabile l’articolo 2, comma 2, lettera d), D.Lgs. 81/2015 ai sensi del quale “*si applica la disciplina del rapporto di lavoro subordinato anche ai rapporti di collaborazione che si concretano in prestazioni di lavoro esclusivamente personali, continuative e le cui modalità di esecuzione sono organizzate dal committente anche con riferimento ai tempi e al luogo di lavoro.*”.

Per quanto riguarda gli eventuali collaboratori delle SSDL riconosciute dal Coni, il comma 359 stabilisce che i compensi derivanti da rapporti regolati quali contratti di collaborazione di coordinata e continuativa, ai fini fiscali, sono trattati quali reddito di lavoro dipendente ai sensi dell’articolo 50, Tuir.

Ai fini previdenziali, il successivo comma 360, prevede che tali collaboratori siano iscritti al fondo pensioni lavoratori dello spettacolo e che la contribuzione sia dovuta nel limite del 50% del compenso percepito. L’imponibile pensionistico è ridotto in misura equivalente. Infine, per tali collaboratori, non si rendono applicabili forme assicurative diverse da quella per l’invalidità, la vecchiaia e i superstiti.

### **Aliquota Iva 10%**

Il comma 357, introducendo il nuovo n. 123-*quater*) alla Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, stabilisce la possibilità di assoggettare a Iva al 10% “*i servizi di carattere sportivo resi dalle società sportive dilettantistiche lucrative riconosciute dal Coni nei confronti di chi pratica l’attività sportiva a titolo occasionale o continuativo in impianti gestiti da tale società*”.

In sede di prima analisi, e in attesa di eventuali chiarimenti di prassi, si ritiene che l'aliquota ridotta sia applicabile ai proventi derivanti dalle attività istituzionali dell'ente così come individuate per le associazioni e SSD senza scopo di lucro.

#### **Inquadramento collaborazioni rese a fini istituzionali in favore di associazioni e SSD**

Con i commi 358-360 viene previsto che si devono considerare quali contratti di collaborazione coordinata e continuativa le prestazioni di cui all'articolo 2, comma 2, lettera d), D.Lgs. 81/2015, come individuate dal Coni *ex* articolo 5, comma 2, lettera a), D.Lgs. 242/1999 (il cosiddetto "Decreto Melandri"). Ne deriva che per le eventuali collaborazioni per attività diverse da quelle individuate dal Coni scatterà la presunzione di rapporto di lavoro subordinato, nel caso di rapporti etero-coordinati con riferimento ai tempi e ai luoghi di lavoro.

Per i rapporti inquadrati come contratti di collaborazione coordinata e continuativa, contratti con associazioni e SSD riconosciute dal Coni, si rende applicabile, ai fini impositivi, la disciplina di cui all'articolo 67, comma 1, lettera m), Tuir.

#### **Compensi erogati agli sportivi dilettanti**

Il comma 367 innalza a 10.000 euro, rispetto i precedenti 7.500 euro, la franchigia prevista all'articolo 69, Tuir, al di sotto della quale il compenso percepito dagli sportivi non subisce le ritenute.

La novità decorre dai compensi erogati nel periodo di imposta 2018, facendo fede il periodo di imposta del percettore e non quello in cui, di fatto, l'associazione o società eroga il compenso.

Resta fermo l'obbligo di invio in formato telematico della CU (certificazione unica) a prescindere dall'ammontare del corrispettivo effettivamente riconosciuto.

Resta, inoltre, fermo l'inquadramento del compenso erogato dalle ASD e SSD non lucrative quale reddito diverso con conseguente non assoggettamento a contribuzione previdenziale e assicurativa anche per la parte fiscalmente rilevante.

A seguito delle modifiche apportate, la tassazione dei compensi agli sportivi non professionisti è la seguente:

- fino a 10.000 euro nessuna imposta;
- da 10.000,01 euro a 30.658,28 euro si applica la ritenuta a titolo di imposta in misura pari al 23% oltre ad addizionali comunali e regionali e
- da 30.658,29 euro la ritenuta del 23% diventa a titolo di acconto.

**ABOLITA LA SCHEDA CARBURANTE, ACQUISTI DI CARBURANTE SOLO ATTRAVERSO MEZZI DI PAGAMENTO ELETTRONICI**

Per effetto delle disposizioni contenute nella Legge di Bilancio 2018 (L. 205/2017), dal prossimo 1° luglio 2018 vengono abrogate le disposizioni contenute nel D.P.R. 444/1997 che disciplinavano l'utilizzo, in presenza di un generale divieto di emettere fattura, della cosiddetta "scheda carburante" quale strumento mediante il quale certificare gli acquisti di carburante per autotrazione.

A partire dalla stessa data, infatti, è fatto obbligo agli esercenti di impianti di distribuzione di carburante per uso di autotrazione di certificare i predetti rifornimenti mediante emissione di fattura elettronica. È il comma 920 dell'articolo 1, L. 205/2017 che, modificando il comma 3 dell'articolo 22, D.P.R. 633/1972, afferma che "Gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto devono essere documentati con la fattura elettronica".

A seguito di tale nuova impostazione vengono conseguentemente modificate anche le regole fiscali che governano tali operazioni sia sotto il profilo delle imposte dirette sia con riferimento alla disciplina dell'Iva.

Con l'introduzione del comma 1-bis all'articolo 164, Tuir nonché con l'integrazione della lettera d), comma 1 dell'articolo 19-bis1, D.P.R. 633/1972 viene di fatto previsto, rispettivamente:

- ai fini della deducibilità del costo,
- ai fini della detraibilità dell'Iva,

che gli acquisti di carburante devono essere effettuati esclusivamente attraverso metodologie tracciate ovvero solo tramite pagamento con carte di credito o di debito o carte prepagate.

<b>Comma 1-bis all'articolo 164, Tuir</b>	deducibilità del costo del carburante	carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, comma 6, D.P.R. 605/1973.
<b>lettera d), comma 1, dell'articolo 19-bis1, D.P.R. 633/1972</b>	detraibilità dell'iva sul costo del carburante	carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, comma 6, D.P.R. 605/1973, o da altro mezzo ritenuto parimenti idoneo individuato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

Ai fini della deduzione/detrazione del costo/imposta è infatti necessario che gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati da parte di soggetti passivi Iva siano documentati da fattura elettronica. All'atto dell'acquisto il gestore dell'impianto provvederà all'invio della relativa fattura elettronica all'Amministrazione finanziaria attraverso il sistema di interscambio (Sdi) e questo permetterà, in capo al fruitore del carburante di dedurre il costo e l'Iva versata.

L'abrogazione della scheda carburante, quindi, avrà i suoi effetti sia in termini di imposte dirette che di Iva con la conseguenza che il mancato rispetto del pagamento tracciabile comporterà l'impossibilità di emissione della fattura elettronica, l'indeducibilità del costo e l'indetraibilità dell'imposta.

La ratio della norma va ricercata nella volontà di eliminare ogni possibile frode nei confronti dell'Erario perpetrabile attraverso l'uso della scheda carburante.



Obbligo dell'acquirente del carburante	pagamento con moneta elettronica
Obbligo del venditore del carburante	invio all'Amministrazione finanziaria della relativa fattura elettronica

A fronte delle commissioni bancarie che verranno addebitate agli esercenti impianti di distribuzione di carburante viene ad essi riconosciuto un credito d'imposta pari al 50% di dette commissioni (sempre a far data dal 1° luglio 2018). Trattasi di un aiuto *de minimis* utilizzabile in compensazione nel modello F24 a decorrere dal periodo d'imposta successivo quello di maturazione del credito.

## TASSAZIONE AL 26% DI TUTTI I DIVIDENDI E CAPITAL GAIN

La Legge di Bilancio per il 2018 interviene ad uniformare la disciplina dei dividendi, stabilendo un identico trattamento per i dividendi provenienti da partecipazioni qualificate e non, con applicazione di un prelievo fisso al 26% quando il percettore sia persona fisica che non agisce nell'esercizio dell'impresa; analoga previsione (ossia applicazione dell'imposta sostitutiva al 26% per tutte le partecipazioni) interessa anche la *capital gain*, ossia la plusvalenza che si viene a generare al momento della cessione.

Da notare come sia prevista una disciplina transitoria per i dividendi, applicabile alle distribuzioni avvenute nei primi 5 anni di applicazione della nuova disciplina.

### La nuova tassazione dei dividendi

Tradizionalmente la tassazione dei dividendi erogati da società di capitali, quando percepiti da persone fisiche non esercenti attività d'impresa, risulta distinta a seconda della caratura della partecipazione:

- socio titolare di partecipazione qualificata (percentuale di partecipazione al capitale superiore al 25% o percentuale spettante di diritto di voto superiore al 20%). In questo caso la tassazione avviene con concorrenza di una quota parte del dividendo alla formazione del reddito complessivo del percettore (quindi con inserimento nel quadro RL del modello Redditi), come da tabella che segue (tali misure di rilevanza sono state recentemente modificate ad opera del DM 26 maggio 2017);

Utili formati in capo alla società sino al 2007	40%
Utili formati in capo alla società dal 2008 al 2016	49,72%
Utili formati in capo alla società dal 2017	58,14%

- socio titolare di partecipazione non qualificata (quindi che non raggiunge i *target* del punto precedente). In questo caso la tassazione avviene in modo definitivo mediante trattenuta di una ritenuta a titolo di imposta del 26% (quindi il socio non deve inserire tale reddito nella propria dichiarazione in quanto la società che eroga il dividendo provvede a trattenere l'imposta dovuta).

Come detto, la Legge di Bilancio, in relazione ai dividendi percepiti dal 1 gennaio 2018, introduce una modalità di tassazione uniforme per tutte le partecipazioni detenute da persone fisiche, indipendentemente dalla caratura, estendendo alle qualificate il prelievo alla fonte a titolo d'imposta già previsto per le non qualificate: i dividendi (e le remunerazioni derivanti da contratti di associazione in partecipazione con apporto di capitale), sulla base della nuova disciplina introdotta, risultano pertanto assoggettati ad una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta (quindi il prelievo è definitivo) pari al **26%**, **a prescindere dalla qualificazione della partecipazione** o dell'apporto all'associazione in partecipazione.

Tuttavia, al fine di non imporre un trattamento peggiorativo, il ché accade quando il socio ha redditi limitati, in quanto la tassazione sostitutiva comporta un prelievo più significativo rispetto a quello che si avrebbe facendo concorrere (parte) del dividendo al reddito complessivo, viene disposta una disciplina transitoria obbligatoria. Viene infatti previsto che alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate in soggetti Ires formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017 e deliberate dal 2018 al 2022, rimane applicabile la disciplina previgente, così come da ultimo innovata con D.M. 26 maggio 2017.

Malgrado la norma non le contempra, si ritiene che il medesimo trattamento (applicazione delle regole previgenti) interessi anche utili distribuiti dal 2018 ma relativi a deliberazioni assunte entro il 31 dicembre 2017.

Da notare che la nuova disciplina non interessa in ogni caso:

- le partecipazioni detenute in regime d'impresa da ditte individuali, per le quali continua ad applicarsi la disciplina previgente stabilita dal D.M. 26 maggio 2017 (il dividendo concorre al reddito complessivo nel limite del 40%, 49,72% o 58,14%);
- le partecipazioni detenute da società di persone per le quali continua ad applicarsi la disciplina previgente stabilita dal D.M. 26 maggio 2017 (il dividendo concorre al reddito complessivo nel limite del 40%, 49,72% o 58,14%);
- le partecipazioni detenute da società di capitali per le quali continua ad applicarsi la tassazione Ires limitata al 5% del dividendo percepito.

### *Capital gain*

Come detto, la stessa equiparazione di trattamento già prevista per i dividendi è introdotta anche con riferimento al *capital gain* che si genera al momento della cessione della partecipazione.

La disciplina previgente stabiliva un diverso prelievo a seconda della natura della partecipazione:

- per le partecipazioni qualificate concorreva al reddito complessivo una quota della plusvalenza realizzata (anche questa misura si era modificata nel corso del tempo, come accaduto per i dividendi; recentemente il D.M. 26 maggio 2017 l'aveva posta pari al 58,14% per le cessioni intervenute dal 1° gennaio 2018);
- per le partecipazioni non qualificate la plusvalenza scontava invece una tassazione sostitutiva del 26%.

La Legge di Bilancio per il 2018 elimina la differenziazione basata sulla natura della partecipazione, estendendo anche in questo caso il trattamento già previsto per le non qualificate, portando entrambe le fattispecie reddituali a scontare una **imposizione fissa del 26%**.

Le nuove disposizioni riguardano i redditi realizzati – quindi le cessioni effettuate – a decorrere dal 1° gennaio 2019, indipendentemente da quando sia avvenuto l'incasso del corrispettivo; pertanto, se una partecipazione sarà ceduta nel 2018 ma il corrispettivo sarà incassato nel 2019, il reddito sarà da imputarsi al 2019, ma con applicazione delle vecchie regole.

Attenzione:

Le informazioni contenute nelle circolari e, più in generale nel sito [www.sptal.com](http://www.sptal.com), non sono da considerarsi un esame esaustivo degli argomenti trattati, né intendono esprimere un parere o fornire una consulenza di natura professionale e non prescindono dalla necessità di ottenere pareri specifici con riguardo alle singole fattispecie. Gli autori pertanto declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze. Non si risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Cordiali saluti.

Scolari & Partners