

Luigino Bottini

Dottore Commercialista – Revisore Legale

info@luiginobottini.com - www.luiginobottini.com



Contitalia S.r.l.

Centro Elaborazione Dati ed Elaborazione Paghe per conto terzi.

Via Nino Bixio 18/4 – Chiavari (Ge) – Tel. 0185.322469 - Fax 0185.313184

Via Strada Privata n. 2/A - Santa Maria del Taro - Tornolo (Pr)- Tel. 0525.80100

Circolare informativa 14/2021.

Chiavari, 7 giugno 2021.

Ai gentili Clienti

Informative e news per la clientela di studio

Le news di giugno	pag. 2
Versamento imposte derivanti dal modello Redditi 2021: prima scadenza al 30 giugno 2021	pag. 4
Diritto annuale CCIAA 2021	pag. 6
Isa: cause di esclusione con e senza obbligo di compilazione del modello	pag. 9
La disapplicazione della disciplina delle società di comodo in tempo di pandemia	pag. 13
Nuove modalità per l'accesso ai dati contenuti nella centrale dei rischi interbancaria	pag. 16
Conversione Decreto Sostegni: detassazione dei canoni di locazione non percepiti	pag. 18
Ancora possibile rivalutare i beni e le partecipazioni di impresa	pag. 19
Conversione Decreto Sostegni: esenzioni Imu Covid-19	pag. 21
Conversione Decreto Sostegni: fondo perduto <i>start up</i>	pag. 24

Le procedure amministrative e contabili in azienda

Il ravvedimento operoso	pag. 26
-------------------------	---------

Occhio alle scadenze

Principali scadenze dal 16 giugno al 15 luglio 2021	pag. 30
---	---------

Informative e news per la clientela di studio

CREDITO RAFFORZAMENTO PATRIMONIALE

Dal 1° giugno alle ore 14:00 e non oltre il 2 novembre 2021, le società che hanno deliberato e integralmente versato aumenti di capitale non inferiori a 250.000 euro (come disposto dall'articolo 26, comma 8, Decreto Rilancio) potranno trasmettere le istanze l'attribuzione del credito d'imposta in favore delle società che aumentano il capitale. Le istanze dovranno essere inviate esclusivamente con modalità telematiche direttamente dal contribuente oppure avvalendosi di un intermediario ed utilizzando il *software* denominato "[CreditoRafforzamentoPatrimoniale](#)", disponibile gratuitamente sul sito dell'Agenzia delle entrate www.agenziaentrate.gov.it.

(Decreto del Mef del 10 agosto 2020)

DETRAIBILI LE SPESE EFFETTUATE DAL C/C COINTESTATO

Nella risposta fornita in occasione della interrogazione in Commissione Finanze della Camera del 21 aprile 2021 il Mef ha chiarito che, secondo i principi generali dell'ordinamento fiscale, il diritto alla deduzione/detraazione spetta a condizione che l'onere deducibile/detraibile sia effettivamente sostenuto dal soggetto intestatario del documento di spesa, non rilevando a tal fine l'esecutore materiale del pagamento, aspetto quest'ultimo che attiene ai rapporti interni fra le parti. Tuttavia occorre assicurare la corrispondenza tra la spesa detraibile per il contribuente ed il pagamento effettuato da un altro soggetto. In pratica, il Mef conferma che "tracciabilità del pagamento, accompagnata alla riconducibilità al contribuente, permette di beneficiare per intero delle deduzioni spettanti nonostante la cointestazione del conto corrente con il coniuge o con altri soggetti terzi."

(Interrogazione parlamentare, risposta Mef del 21 aprile 2021)

CILA E SUPERBONUS 110%

Con il nuovo comma 13-ter dell'articolo 119, D.L. 34/2020 che sostituisce il precedente si prevede una semplificazione in tema di superbonus. Non sarà necessaria una doppia certificazione ma occorrerà presentare la **CILA ossia una Comunicazione di inizio lavori asseverata**.

(Comma 13-ter, dell'articolo 119, D.L. 34/2020)

SUGAR TAX

Con **Decreto Mef del 12 maggio 2021 pubblicato in G.U. n. 125** del 27 maggio vengono definite le modalità attuative della imposta nota come *sugar tax*.

(Decreto Mef del 12 maggio 2021)

SANABILI SENZA SANZIONI LE ADDIZIONALI NON VERSATE

La risoluzione n. 40 del 1° giugno 2021 dell'Agenzia delle Entrate ammette il disallineamento normativo tra gli articoli 61 e 62, D.L. 18/2020. L'articolo 61, comma 1, ha infatti delineato il perimetro dei versamenti sospesi per effetto della crisi pandemica senza fare riferimento alle

trattenute relative alle addizionali, che invece sono contemplate nel commento all'articolo 62. Tale discordanza ha tratto in inganno il contribuente. Con la risoluzione in commento l'Agenzia delle entrate ha quindi chiarito che chi non ha versato le addizionali regionali e comunali considerandole sospese potrà farlo senza sanzioni.

(Agenzia delle entrate, risoluzione n. 40 del 1° giugno 2021)

PRESTITI A SOSTEGNO DELLA INTERNAZIONALIZZAZIONE

Con proprio comunicato stampa del 1° giugno, SIMEST ha reso noto che dallo scorso 3 giugno è nuovamente disponibile il Fondo 394, co gestito con il Ministero degli Affari Esteri e della Cooperazione Internazionale per la concessione di prestiti a sostegno dell'internazionalizzazione delle imprese italiane. L'agevolazione prevede 7 diverse linee di finanziamento a tasso agevolato messe a disposizione delle aziende italiane che vogliono accedere o rafforzare la loro presenza sui mercati esteri.

(SISMET comunicato stampa 1° giugno 2021)

LOTTERIA DEGLI SCONTRINI

Con determinazione interdirettoriale n. 168441 delle Dogane e delle Entrate del 28 maggio scorso sono state introdotte alcune novità in tema di lotteria degli scontrini. Nel corso del 2021 saranno infatti introdotti ulteriori premi per un ammontare complessivo pari a 11.100.000 euro, in particolare sono stati aggiunti n. 25 nuovi premi settimanali pari a 10.000 euro cadauno per gli acquirenti e pari a 2.000 euro per gli esercenti. Inoltre per ciascuna delle estrazioni settimanali del 12 agosto 2021 e del 30 dicembre 2021 sono aggiunti n. 5 maxi premi di 150.000 euro cadauno per gli acquirenti e di 30.000 euro cadauno per gli esercenti.

(Determinazione interdirettoriale n. 168441, Agenzia delle dogane e Agenzia delle entrate del 28 maggio 2021)

Informative e news per la clientela di studio

VERSAMENTO IMPOSTE DERIVANTI DAL MODELLO REDDITI 2021: PRIMA SCADENZA AL 30 GIUGNO 2021

Da più parti è stata richiesta la proroga delle scadenze ordinarie per il pagamento delle imposte derivanti dal modello Redditi 2021 e dal modello Irap 2021: in questa informativa vengono commentati i termini ordinari per il pagamento del saldo delle imposte e dei contributi previdenziali del periodo di imposta 2020 e per il pagamento del primo acconto delle imposte e dei contributi previdenziali per il periodo di imposta 2021.

Si provvederà ad informare tempestivamente la gentile Clientela qualora nelle prossime settimane venga approvato un provvedimento di proroga dei termini ordinari di scadenza delle imposte.

I versamenti delle imposte devono essere effettuati attraverso il modello di pagamento F24; i principali codici tributo da utilizzare per il versamento dei tributi sono i seguenti:

	Soggetti Irpef	Soggetti Ires
Imposte sui redditi – saldo	4001	2003
Imposte sui redditi – acconto prima rata	4033	2001
Imposte sui redditi – acconto seconda rata	4034	2002
Iva annuale saldo	6099	
Irap - saldo	3800	
Irap - acconto prima rata	3812	
Irap - acconto seconda rata	3813	
Interessi pagamento dilazionato – importi rateizzabili – Sez. Erario	1668	
Interessi pagamento dilazionato – importi rateizzabili – Sez. Regioni	3805	

Il versamento del saldo 2020 e del primo acconto 2021 in scadenza al 30 giugno 2021 ovvero al 30 luglio 2021 (in questo caso con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse) possono essere rateizzati. Il numero massimo di rate varia a seconda che il contribuente sia titolare o meno di partita Iva e a seconda della data di versamento della prima rata.

Il secondo acconto 2021 è in scadenza al 30 novembre 2021 e non può essere rateizzato.

La compensazione degli importi dovuti con i crediti fiscali

La compensazione dei crediti di imposta mediante l'utilizzo del modello F24 può essere avvenire secondo 2 distinte modalità:

- compensazione orizzontale, qualora i crediti e i debiti esposti nel modello F24 abbiano natura diversa (ad esempio, credito Irap con debito Ires);
- compensazione verticale, qualora i crediti e i debiti siano della stessa natura. In tal caso, si può scegliere se esporre la compensazione presentando il modello F24 (scelta consigliabile, anche nel caso di F24 “a zero”) ovvero non presentandolo e gestendo la compensazione esclusivamente nel modello di dichiarazione (Irpef, Ires, Irap o Iva).

In relazione alle compensazioni orizzontali, si ricorda che:

- i crediti di imposta che emergono dalla presentazione del modello Redditi 2021 e del modello Irap 2021 possono essere utilizzati in compensazione orizzontale a decorrere dalla data del 1° gennaio 2021 solo per importi al più pari a 5.000 euro. L'eventuale eccedenza può essere utilizzata nel modello F24 solo a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione telematica della dichiarazione recante l'apposizione del visto di conformità;
- vi è obbligo di utilizzo del canale Entratel o Fisconline (non possono essere utilizzati i servizi di home/remote banking forniti dagli istituti di credito) per la trasmissione telematica di un F24 contenente la compensazione di un credito tributario (ad esempio Irpef, Ires, Irap, addizionali, ritenute o imposte sostitutive);
- è previsto un blocco (ai sensi dell'articolo 31, D.L. 78/2010) alla possibilità di utilizzare in compensazione i crediti relativi alle imposte erariali qualora il contribuente presenti ruoli scaduti di importo superiore a 1.500 euro. Al fine di "liberare" la possibilità di compensare i crediti erariali con tributi diversi è necessario estinguere le cartelle di pagamento scadute (ovvero estinguerle parzialmente di modo che il debito residuo scaduto sia inferiore a 1.500 euro) mediante il pagamento diretto del ruolo ovvero la presentazione del modello F24 Accise in cui utilizzare i crediti erariali prioritariamente in compensazione con le somme iscritte a ruolo.

Società di capitali

Per le sole società di capitali, la scadenza per il versamento delle imposte è legata alla data di approvazione del bilancio dell'esercizio 2020:

- se l'approvazione del bilancio avviene entro il 120° giorno successivo al 31 dicembre 2020, il termine per il versamento delle imposte coincide con il 30 giugno 2021;
- se l'approvazione del bilancio avviene entro il 180° giorno successivo al 31 dicembre 2020 (come consentito dalla L. 21/2021), il termine per il versamento delle imposte coincide con l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio (se l'approvazione avviene nel mese di maggio, il termine coincide con il 30 giugno 2021 mentre se l'approvazione avviene nel mese di giugno, il termine coincide con il 20 agosto 2021, cadendo il 31 luglio 2021 di sabato);
- se il bilancio dell'esercizio 2020 non viene approvato entro i 180 giorni dal 31 dicembre 2021, il versamento delle imposte dovrà comunque essere effettuato entro il 20 agosto 2021.

Informative e news per la clientela di studio

DIRITTO ANNUALE CCIAA 2021

Il diritto camerale è un diritto dovuto annualmente alla Camera di Commercio da parte di tutte le imprese iscritte o annotate nel Registro Imprese e anche dai soggetti iscritti solo al REA (Repertorio Economico Amministrativo). Il diritto è dovuto alle sedi delle Camere di Commercio ove la società ha la sede legale ovvero le unità locali, sedi secondarie o uffici di rappresentanza. Gli importi dovuti sono definiti annualmente dal Ministero dello Sviluppo economico.

Soggetti obbligati

Sono obbligati al pagamento del diritto annuale:

- imprese individuali iscritte o annotate nella sezione ordinaria e speciale;
- società semplici agricole;
- società semplici non agricole;
- società di persone;
- società di capitali;
- società cooperative e consorzi;
- enti economici pubblici e privati;
- aziende speciali e consorzi previsti dalla L. 267/2000;
- Geie - Gruppo europeo di interesse economico;
- società tra avvocati previste dal D.Lgs. 96/2001;
- società tra professionisti (Stp);
- imprese estere con unità locali in Italia;
- società consortili a responsabilità limitata per azioni.

Le *start up* innovative (e gli incubatori certificati) che possiedono i requisiti previsti dal D.L. 179/2012 e che hanno ottenuto l'iscrizione nell'apposita sezione speciale del Registro Imprese hanno diritto all'esenzione del pagamento del diritto annuale non oltre il quinto anno successivo all'iscrizione.

Le piccole e medie imprese innovative (Pmi innovative) sono, invece, tenute al versamento del diritto annuale.

Soggetti esclusi

Sono escluse dal pagamento del diritto annuale:

- le imprese nei confronti delle quali sia stato adottato un provvedimento di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa nell'anno 2020 (salvo l'esercizio provvisorio dell'attività);
- le imprese individuali che abbiano cessato l'attività nell'anno 2020 ed abbiano presentato la domanda di cancellazione dal Registro Imprese entro il 30 gennaio 2021;
- le società ed altri enti collettivi che abbiano approvato il bilancio finale di liquidazione nell'anno 2020 e abbiano presentato la domanda di cancellazione al Registro Imprese entro il 30 gennaio 2021;
- le cooperative nei confronti delle quali l'Autorità governativa abbia adottato un provvedimento di scioglimento (come prevede l'articolo 2545-*septiesdecies*, cod. civ.) nell'anno 2020.

Il calcolo del diritto annuale

Il Ministero dello sviluppo economico (Mise) con la **nota n. 286980 del 22 dicembre 2020** ha confermato per l'anno 2021 la riduzione percentuale del 50% dell'importo del diritto camerale come determinato dall'articolo 28, comma 1, D.L. 90/2014.

Le imprese individuali e i soggetti iscritti al Rea pagano un diritto annuale in misura fissa, mentre gli altri soggetti sono tenuti al pagamento di un diritto annuale commisurato al fatturato dell'esercizio precedente. Il pagamento deve essere effettuato a mezzo modello F24 entro il termine previsto per il pagamento del primo acconto delle imposte sui redditi, oppure entro 30 giorni dalla data di scadenza con la maggiorazione dello 0,40%.

Per i soggetti individuati nella seguente tabella, gli importi del diritto annuale sono fissi (da arrotondare all'unità di euro nella compilazione del modello F24 per difetto se la prima cifra dopo la virgola è inferiore a 5 o per eccesso se la prima cifra dopo la virgola è uguale o superiore a 5):

Tipologia d'impresa/società	Costi sede	Costi U.I.*
Imprese iscritte nella sezione ordinaria del Registro Imprese (comprese le società semplici non agricole e le società tra avvocati)	€ 120,00	€ 24,00
Imprese individuali iscritte nella sezione speciale del Registro Imprese (piccoli imprenditori, artigiani, coltivatori diretti e imprenditori agricoli)	€ 53,00	€ 11,00
Società semplici agricole	€ 60,00	€ 12,00
Unità locali e/o sedi secondarie di imprese con sede principale all'estero	---	€ 66,00
Soggetti iscritti al Rea (associazioni, fondazioni, comitati, etc.)	€ 18,00	---

* L'importo relativo alle unità locali è calcolato nella misura del **20% del diritto dovuto per la sede principale**, fino a un massimo di 200 euro per ognuna di esse, **a eccezione** dei soggetti iscritti solo al Rea che pagano solo il diritto fisso di 18 euro.

Tutte le altre imprese iscritte nella sezione ordinaria del Registro Imprese, anche se annotate nella sezione speciale, versano un importo del diritto annuale commisurato al fatturato complessivo realizzato nell'anno precedente.

Aliquote in base al fatturato 2020 ai fini Irap		
fatturato		aliquote
da euro	a euro	
0	100.000,00	€ 200,00 (misura fissa)
oltre 100.000	250.000,00	0,015%
oltre 250.000	500.000,00	0,013%
oltre 500.000	1.000.000,00	0,010%
oltre 1.000.000	10.000.000,00	0,009%
oltre 10.000.000	35.000.000,00	0,005%
oltre 35.000.000	50.000.000,00	0,003%
oltre 50.000.000	---	0,001% (fino ad un <i>max.</i> di € 40.000)

Il diritto da versare si determina sommando gli importi dovuti per ciascuno scaglione, considerando la misura fissa e le aliquote, per tutti i successivi scaglioni, fino a quello nel quale rientra il fatturato

complessivo realizzato dall'impresa nel 2020: **sul totale così determinato va applicata una riduzione del 50%.**

Si ricorda alla gentile Clientela che il Ministero dello sviluppo economico ha autorizzato per il triennio 2020/2022 l'incremento del 20% degli importi dovuti a titolo di diritto annuale di competenza di Camere di Commercio che con apposite delibere hanno disposto il finanziamento di appositi programmi e progetti.

È quindi opportuno verificare la ricezione via pec della lettera informativa inviata dalla propria Camera di Commercio e, qualora si intenda affidare allo Studio il conteggio dell'importo del diritto annuale CCIAA per l'anno 2021, trasmettere la medesima all'indirizzo mail

Unità locali

Le imprese che esercitano l'attività economica anche attraverso unità locali devono versare, per ogni unità e alla Camera di Commercio nel cui territorio ha sede l'unità locale, un diritto pari al 20% di quello dovuto per la sede principale fino ad un massimo di 200 euro per ciascuna unità locale (l'arrotondamento all'unità di euro deve essere applicato una sola volta al termine del calcolo dopo aver sommato quanto dovuto per la sede e le unità locali, in tutti i calcoli intermedi sia per la sede che per le unità locali vanno invece mantenuti 5 decimali).

Se sono dovuti diritti a diverse Camere di Commercio, va compilato sul modello F24 un rigo per ognuna di esse indicando distintamente gli importi dovuti a ciascuna Camera di Commercio, la relativa sigla provincia, l'anno di riferimento 2021 e il codice tributo 3850.

Le unità locali e le sedi secondarie di imprese con sede principale all'estero devono versare per ciascuna di esse in favore della Camera di Commercio nel cui territorio competente sono ubicate, un diritto annuale pari a 66 euro.

Conseguenze del mancato pagamento

Il pagamento del diritto annuale è condizione, dal 1° gennaio dell'anno successivo (articolo 24, comma 35, L. 449/1997), per il rilascio delle certificazioni da parte dell'ufficio del Registro Imprese.

Il sistema informatico nazionale delle Camere di Commercio, quindi, non permette l'emissione di certificati relativi ad imprese non in regola con il pagamento.

Spesso l'impresa si accorge di non essere in regola con il pagamento del diritto annuale soltanto in occasione della richiesta di un certificato, scoprendo così che non può essere rilasciato a causa del debito per il diritto annuale non versato.

Informative e news per la clientela di studio

ISA: CAUSE DI ESCLUSIONE CON E SENZA OBBLIGO DI COMPILAZIONE DEL MODELLO

Con l'inizio del "periodo dichiarativo" ovvero la compilazione dei modelli di dichiarazione riguardanti l'anno d'imposta 2020, si apre anche la stagione degli Isa, quegli indicatori sintetici di affidabilità fiscale giunti oramai alla terza edizione che hanno rimpiazzato l'ultraventennale disciplina dei precedenti studi di settore.

In attuazione della previsione contenuta nell'articolo 148 del DL 34/2020, che ha introdotto la possibilità di individuare ulteriori cause di esclusione dagli Isa per i periodi d'imposta 2020 e 2021, in data **2 febbraio 2021** è stato emanato il **Decreto** con il quale il **Mef** ha introdotto le seguenti fattispecie soggettive:

Nuove cause di esclusione (con obbligo di compilazione del modello Isa)

- soggetti che per il periodo d'imposta 2020, rispetto al periodo d'imposta precedente, hanno subito una diminuzione di almeno il 33% dei ricavi o dei compensi;
- soggetti che hanno aperto la partita iva dal 1° gennaio 2019;
- soggetti che esercitano, in via prevalente, le attività economiche individuate dai codici di attività riportati nell'allegato 1 del citato D.M. 2 febbraio 2021 (occorre tenere presente che questo allegato 1 - causa refuso - è stato "sostituito" dall'allegato 11 al D.M. 30 aprile 2021 di cui diciamo oltre).

Successivamente, con un nuovo **Decreto del Mef datato 30 aprile 2021** sono state individuate ulteriori fattispecie di esclusione dall'applicazione degli Isa, questa volta riconducibili a specifici codici di attività Ateco riportati nell'allegato 12 del citato D.M..

L'aspetto operativo che va rimarcato con riferimento a questi nuovi casi di "esclusione" dall'applicazione degli Isa è, tuttavia, la previsione da parte dei contribuenti dell'obbligo di compilazione del modello, nonostante allo stesso venga sostanzialmente assegnata una valenza "statistica".

Accanto a questo onere di compilazione del modello si aggiunge, purtroppo, un ulteriore elemento negativo rappresentato dalla impossibilità in questi casi di poter accedere ai benefici del cosiddetto "regime premiale" in caso di "buona pagella Isa" (si rimanda, a questo proposito, alla specifica informativa pubblicata nel precedente numero di maggio), attesa la sostanziale irrilevanza dei dati evidenziati nei modelli che condurranno, verosimilmente, ad un esito di incalcolabilità del *software* ISA2021.

Compilazione semplificata per le nuove esclusioni

Con la recentissima **circolare 6/E del 4 giugno 2021** l'Agenzia delle entrate ha precisato al paragrafo 3.2 che i soggetti interessati dalle nuove cause di esclusione dovute al Covid-19 in precedenza descritte potranno evitare di acquisire dal cassetto fiscale i dati storici "precalcolati", limitandosi quindi alla sola compilazione del modello Isa.

Oltre ai descritti elementi di novità nella disciplina degli Isa riferiti alla stagione 2020, possiamo osservare che nella disciplina Isa sono comunque presenti ulteriori situazioni di esclusione in relazione alle quali occorre distinguere tra:

- quelle che comunque comportano un obbligo di compilazione ancorché "statistico (al pari delle descritte esclusioni determinatesi a seguito dell'emergenza Covid)
- quelle che al contrario determinano un esonero pressoché "totale" che coinvolge non solo l'esito del *software* di calcolo ma anche la compilazione del modello stesso.

Vediamo, quindi, di distinguere le ipotesi che integrano le 2 fattispecie.

Cause di esclusione senza obbligo di compilazione del modello Isa

- contribuenti che hanno iniziato l'attività nel corso del periodo d'imposta;
- contribuenti che hanno cessato l'attività nel corso del periodo d'imposta;
- contribuenti che dichiarano ricavi o compensi di ammontare superiore al limite stabilito dal decreto di approvazione o revisione dei relativi Isa;
- **contribuenti che non si trovano in condizioni di normale svolgimento dell'attività;**
- contribuenti forfettari, minimi e altri che determinano il reddito con altre tipologie di criteri forfettari;
- contribuenti con categoria reddituale diversa da quella per la quale è stato approvato l'Isa e, quindi, prevista nel quadro dei dati contabili contenuto nel modello Isa approvato per l'attività esercitata;
- Enti del Terzo settore non commerciali che optano per la determinazione forfettaria del reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 80 Codice Terzo settore (caso non ancora attivo);
- Organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfettario ai sensi dell'articolo 86 Codice Terzo settore (caso non ancora attivo);
- Imprese sociali di cui al D.Lgs. 112/2017 (caso non ancora attivo);
- società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate e delle società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi;
- soggetti che esercitano, in ogni forma di società cooperativa le attività di "*Trasporto con taxi*" - codice attività 49.32.10 e di "*Trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa con conducente*" - codice attività 49.32.20, di cui all'Isa BG72U;
- corporazioni dei piloti di porto esercenti le attività di cui all'Isa BG77U.

Tra le categorie sopra elencate merita un ulteriore approfondimento l'ipotesi dei "*contribuenti che non si trovano in condizioni di normale svolgimento dell'attività*" posto che in essa potrebbero trovare spazio le ipotesi più diversificate. Infatti, nelle "Istruzioni Parte Generale" alla compilazione dei modelli ISA2021 viene riportata una elencazione che si precisa essere "a titolo esemplificativo" e

che, quindi, può certamente essere integrata da altre fattispecie ritenute in condizioni di normale svolgimento dell'attività.

Esemplificazioni di casi di non normale svolgimento dell'attività

- periodo in cui l'impresa è in liquidazione ordinaria, oppure in liquidazione coatta amministrativa o fallimentare;
- periodo in cui l'impresa non ha ancora iniziato l'attività produttiva prevista dall'oggetto sociale (ad esempio, costruzione impianto protratta oltre il primo periodo d'imposta per cause indipendenti dalla volontà dell'imprenditore, mancato rilascio autorizzazioni amministrative, attività di ricerca propedeutica allo svolgimento dell'attività produttiva);
- periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per tutto il periodo d'imposta a causa della ristrutturazione di tutti i locali in cui viene esercitata l'attività;
- periodo in cui l'imprenditore individuale o la società hanno ceduto in affitto l'unica azienda;
- periodo in cui il contribuente ha sospeso l'attività ai fini amministrativi dandone comunicazione alla CCIAA;
- modifica in corso d'anno dell'attività esercitata (laddove attività cessata e iniziata siano contraddistinte da codici attività non compresi nello stesso Isa);
- professionisti, il periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per la maggior parte dell'anno a causa di provvedimenti disciplinari;
- caso di eventi sismici:
 - se vi sono danni ai locali destinati all'attività d'impresa o di lavoro autonomo, tali da renderli totalmente o parzialmente inagibili (attestati dalle relative perizie tecniche o dall'esito dei controlli della protezione civile) e non più idonei all'uso;
 - se vi sono danni rilevanti alle scorte di magazzino (certificabile a seguito di apposita perizia tecnica) tali da causare la sospensione prolungata del ciclo produttivo;
 - per i contribuenti che, successivamente all'evento sismico, indipendentemente dai danni subiti, non hanno potuto accedere ai locali di esercizio dell'attività in quanto ricadenti in aree di divieto assoluto d'accesso per la maggior parte del periodo d'imposta successivo al terremoto;
 - per i contribuenti che hanno subito una riduzione significativa, se non la sospensione dell'attività, in quanto aventi come unico o principale cliente un soggetto ubicato nell'area del sisma il quale, a sua volta, a causa degli eventi sismici ha interrotto l'attività per la maggior parte del periodo d'imposta successivo al terremoto.

Altre cause di esclusione con obbligo di compilazione del modello Isa

- **imprese c.d. multiattività;**
- soggetti che svolgono attività d'impresa, arte o professione partecipanti a un gruppo Iva.

Relativamente ai contribuenti multiattività in precedenza elencati le "Istruzioni Parte Generale" alla compilazione dei modelli ISA2021 precisano che l'esclusione dal calcolo col *software* ISA2021 (pur con l'obbligo di compilazione del modello) riguarda solo i soggetti che esercitano due o più attività d'impresa, non rientranti nel medesimo Isa, qualora l'importo dei ricavi dichiarati relativi alle attività "non prevalenti" (comprehensive delle eventuali attività complementari previste dallo specifico Isa) superi il 30% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati.

Al fine di verificare questa condizione occorre compilare il riportato prospetto:

Imprese multiattività	1	Prevalente	ISA		Ricavi	,00
	2	Secondaria	CODICE ATTIVITÀ		Ricavi	,00
	3	Aggi o ricavi fissi			Ricavi	,00
	4	Altre attività			Ricavi	,00

nel quale indicare:

- al rigo 1, il codice Isa e il totale dei ricavi derivanti dalle attività rientranti nell'Isa afferente all'attività prevalente;
- al rigo 2, il codice attività e i relativi ricavi, derivanti dall'attività secondaria (è quella associata al maggior ammontare dei ricavi derivanti dalla attività che non è compresa nell'Isa per cui si presenta il modello);
- al rigo 3, i ricavi derivanti dalle attività per le quali si percepiscono aggi o ricavi fissi, al netto del prezzo corrisposto al fornitore (si tratta degli aggi conseguiti dai rivenditori di generi di monopolio, valori bollati e postali, marche assicurative e valori simili, dei ricavi derivanti dalla gestione di ricevitorie; dalla vendita di schede e ricariche telefoniche, schede e ricariche prepagate per la visione di programmi *pay per view*, abbonamenti, biglietti e tessere per i mezzi pubblici, viacard, tessere e biglietti per parcheggi; dalla gestione di concessionarie superenalotto, lotto, dei ricavi conseguiti per la vendita dei carburanti e dai rivenditori in base a contratti estimatori di giornali, di libri e di periodici anche su supporti audiovideomagnetici, la riscossione di bollo auto, canone rai e multe);
- al rigo 4, i ricavi derivanti da attività non indicate nei rigi precedenti.

Specifiche indicazioni sono fornite nelle istruzioni dei singoli Isa nei casi in cui, nei decreti ministeriali di approvazione degli stessi, è previsto un trattamento particolare delle attività complementari. Gli Isa per i quali sono previste tali particolarità sono: BD12U, BG36U; BG37U; BG44U; BG54U; BG60U; BM13U; BM80U; BM85U.

LA DISAPPLICAZIONE DELLA DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO IN TEMPO DI PANDEMIA

La disciplina delle società non operative o di comodo è stata introdotta dall'articolo 30, L. 724/1994. Successivamente, ad opera del comma 36-*decies*, articolo 2, D.L. 138/2011 è stata ampliata la categoria delle società rientranti nella normativa.

Il precetto ha introdotto un meccanismo di calcolo basato sull'applicazione di apposite percentuali di "rendimento" ad alcune voci dell'attivo patrimoniale tale da determinare un ricavo figurativo che la società deve raggiungere per evitare di essere considerata di comodo.

Nel 2011 il comma 36-*decies* dell'articolo 2, D.L. 138/2011, ha stabilito che anche le società che hanno conseguito per 5 periodi di imposta consecutivi una perdita fiscale, a prescindere dal calcolo di cui sopra, devono essere considerate non operative.

I soggetti potenzialmente attratti nella disciplina delle società di comodo, quindi le società che risultano non operative oppure in perdita sistematica, possono disapplicare la normativa di riferimento:

- in modo automatico, qualora ricorrano le previste cause di esclusione o di disapplicazione;
- in conseguenza dell'accoglimento di apposita istanza di interpello presentata alla DRE;
- mediante auto-disapplicazione, se sussistono oggettive condizioni di disapplicazione da indicare nella dichiarazione dei redditi.

Preliminarmente, è opportuno ricordare che la disciplina prevede che sono esclusi dall'ambito di applicazione, a prescindere dal verificarsi dei presupposti di legge, i seguenti soggetti:

- le società cooperative di mutua assicurazione;
- gli enti residenti, commerciali e non;
- le società consortili;
- le società semplici;
- le società e gli enti non residente senza stabile organizzazione in Italia;
- le *start up* innovative.

I soggetti che non sono esclusi possono tuttavia non applicare la normativa per effetto o delle cause di esclusione ovvero delle cause di disapplicazione.

In particolare tali cause operano automaticamente con la semplice indicazione della causa in dichiarazione, ma mentre le cause di esclusione operano indifferentemente per le società di comodo e in perdita sistematica, così non è per le cause di disapplicazione, che differiscono a seconda che ci si trovi di fronte ad una delle due tipologie di azienda.

In primis le cause di esclusione trovano applicazione verso:

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">• i soggetti obbligati di costituirsi sotto forma di società di capitali |
| <ul style="list-style-type: none">• i soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta (non derivante dal verificarsi di una operazione straordinaria) |
| <ul style="list-style-type: none">• le società in amministrazione straordinaria |

<ul style="list-style-type: none"> • le società ed enti quotati, o che controllano società ed enti quotati, o che siano dalle stesse, anche indirettamente, controllate
<ul style="list-style-type: none"> • le società esercenti pubblici servizi di trasporto
<ul style="list-style-type: none"> • le società con un numero di soci non inferiore a 50 per la maggior parte del periodo d'imposta
<ul style="list-style-type: none"> • le società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore a 10 unità
<ul style="list-style-type: none"> • società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo
<ul style="list-style-type: none"> • società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del Conto economico) superiore al totale attivo dello Stato patrimoniale
<ul style="list-style-type: none"> • società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20% del capitale sociale
<ul style="list-style-type: none"> • società che conseguano il livello di affidabilità fiscale in base agli Isa
<ul style="list-style-type: none"> • società consortili.

Diversamente le cause di disapplicazione per le società non operative sono le seguenti:

<ul style="list-style-type: none"> • società in liquidazione che si impegnano a cancellarsi dal Registro Imprese entro il termine di presentazione della successiva dichiarazione dei redditi
<ul style="list-style-type: none"> • società assoggettate a procedure concorsuali
<ul style="list-style-type: none"> • società sottoposte a sequestro penale o confisca o, comunque, per le quali è stato nominato un amministratore giudiziario
<ul style="list-style-type: none"> • società con immobili concessi in locazione a enti pubblici o a canone vincolato, limitatamente a tali immobili
<ul style="list-style-type: none"> • società con partecipazioni non di comodo, escluse dalla disciplina, anche a seguito dell'accoglimento dell'istanza di interpello, limitatamente a tali partecipazioni
<ul style="list-style-type: none"> • società che hanno ottenuto risposta positiva all'interpello in relazione a precedenti periodi d'imposta, in relazione a presupposti non modificatisi
<ul style="list-style-type: none"> • società che esercitano esclusivamente attività agricola
<ul style="list-style-type: none"> • società per le quali gli adempimenti sono stati sospesi o differiti a seguito della dichiarazione dello stato di emergenza



Occorre a questo punto introdurre una importante riflessione che si rivolge al periodo pandemico in corso. In particolare è prevista la disapplicazione automatica della disciplina (per l'anno in corso e per il successivo) per le società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari siano stati sospesi o differiti a seguito della dichiarazione dello stato di emergenza ai sensi dell'articolo 5, L. 225/1992. Ad oggi non è intervenuta una indicazione netta da parte dell'Agenzia delle entrate, seppur auspicata, ma si ritiene sia possibile una interpretazione estensiva che veda la disapplicazione automatica per effetto delle sospensioni e dei differimenti delle imposte ad opera dei vari decreti succedutisi nel corso del 2020 e 2021.

Per le società in perdita sistemica operano invece le seguenti cause di disapplicazione automatica:

<ul style="list-style-type: none"> • società in liquidazione che si impegnano a cancellarsi dal Registro Imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva
<ul style="list-style-type: none"> • società assoggettate a procedure concorsuali
<ul style="list-style-type: none"> • società sottoposte a sequestro penale o confisca o, comunque, per le quali è stato nominato un amministratore giudiziario
<ul style="list-style-type: none"> • società con partecipazioni in cui il valore economico è prevalentemente riconducibile a società non in perdita sistemica, anche a seguito dell'accoglimento dell'istanza di interpello, a condizione che la società non svolga attività diverse da quelle strettamente funzionali alla gestione di tali partecipazioni

<ul style="list-style-type: none"> • società che hanno ottenuto risposta positiva all'interpello in relazione a precedenti periodi d'imposta, in relazione a presupposti non modificatisi
<ul style="list-style-type: none"> • società con margine operativo lordo positivo (differenza tra gli aggregati A e B del conto economico, escluse le voci B10, B12 e B13)
<ul style="list-style-type: none"> • società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti a seguito della dichiarazione dello stato di emergenza
<ul style="list-style-type: none"> • società per le quali risulta positiva la somma algebrica tra le perdite fiscali e gli importi che non concorrono alla formazione de reddito (proventi esenti, esclusi, assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta o imposta sostitutiva, agevolazioni)
<ul style="list-style-type: none"> • società che esercitano esclusivamente attività agricola
<ul style="list-style-type: none"> • società con elevata affidabilità rispetto agli Isa
<ul style="list-style-type: none"> • società che si trovano nel primo periodo d'imposta



Tenuto conto che la pandemia ha avuto il suo inizio nel periodo di imposta 2020 e tenuto conto del quinquennio si ritiene che le società potranno disapplicare automaticamente la disciplina delle società in perdita sistemica a partire dalla dichiarazione relativa al 2021 con riferimento al quinquennio 2016 – 2020.

Si ricorda infine che in assenza della possibilità di applicare una delle cause di esclusione o disapplicazione sarà possibile chiedere la disapplicazione con apposita istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), L. 212/2000.

Informative e news per la clientela di studio

NUOVE MODALITÀ PER L'ACCESSO AI DATI CONTENUTI NELLA CENTRALE DEI RISCHI INTERBANCARIA

La Centrale dei Rischi (CR) è una banca dati gestita dalla Banca d'Italia, sui debiti delle persone fisiche e delle imprese verso il sistema bancario e finanziario. Sono registrati nella CR:

- i mutui, i prestiti personali, le aperture di credito;
- le garanzie (crediti di firma e fidejussioni).

Le banche, le società finanziarie e gli altri intermediari che concedono finanziamenti o garanzie sono tenuti per legge a partecipare alla CR con l'invio mensile di informazioni. La CR, pertanto, consente agli stessi intermediari di avere informazioni utili per valutare il merito creditizio del proprio cliente (persona fisica o impresa), conoscendo il livello di indebitamento complessivo dello stesso.

Da qualche mese è operativa la piattaforma <https://servizionline.bancaditalia.it/home> tramite la quale il legale rappresentante di una società, accedendo con SPID o CNS può richiedere i dati contenuti nell'archivio della CR all'ultima data contabile disponibile (è possibile richiedere anche i dati eventualmente segnalati alla Centrale di allarme interbancaria).

Le modalità di richiesta dei dati alla Centrale dei Rischi

Si può accedere ai dati della CR presentando una specifica richiesta secondo due modalità:

- utilizzando la piattaforma "[Servizi online](#)", selezionando il box "Richiedi i dati", oppure utilizzando il *link* diretto al [servizio online CR](#). La piattaforma consente di richiedere i dati identificandosi con SPID o CNS al fine di accedere ad uno spazio personale dal quale si può compilare e inoltrare la richiesta di accesso ai dati e consultare e esportare le risposte, o, in alternativa, qualora non si disponga di SPID o CNS, compilando e inviando una richiesta insieme alla copia un documento di identità o di riconoscimento equipollente in corso di validità;
- rivolgendosi ad una delle [Filiali della Banca d'Italia](#), per posta elettronica certificata (pec), posta ordinaria oppure consegna a mano, utilizzando il modulo scaricabile e allegando copia leggibile di un documento di identità o di riconoscimento equipollente in corso di validità.

L'accesso ai dati della Centrale dei Rischi della Banca d'Italia da parte dei diretti interessati è gratuito. La Banca d'Italia fornisce, di norma, una risposta entro 30 giorni dalla data di ricezione della richiesta di accesso ai dati della Centrale dei rischi.

Il servizio continuativo

Le società possono sottoscrivere sulla piattaforma "servizi *online*" un abbonamento per ricevere mensilmente i dati della CR al proprio indirizzo pec. L'abbonamento è gratuito e ha la durata di un anno ed è rinnovabile alla scadenza e può essere revocato in ogni momento. **Il servizio può essere sottoscritto esclusivamente dal legale rappresentante munito di SPID o CNS.** Per avviare l'abbonamento il legale rappresentante deve richiedere i dati della società riferiti all'ultima data disponibile.

I dati della Centrale dei Rischi sono riservati e coperti dal segreto d'ufficio. Non possono essere né divulgati, né comunicati a soggetti diversi dal diretto interessato o altro soggetto legittimato.

Si segnala alla gentile Clientela che gli intermediari sono responsabili dell'esattezza delle segnalazioni alla CR. Devono correggere gli eventuali errori e trasmettere le correzioni alla Banca d'Italia. Questa le registra nei propri archivi e le comunica immediatamente per via telematica a tutti gli intermediari che hanno ricevuto informazioni sui soggetti interessati dalle correzioni. Chi richiede i propri dati riceve anche le correzioni che hanno avuto nel tempo. Chi ritiene inesatte le proprie informazioni presenti in CR può chiedere di correggerle direttamente all'intermediario che le ha segnalate. Se la Banca d'Italia ha notizia di possibili errori, chiede agli intermediari di verificare le informazioni trasmesse e di correggerle.

Informative e news per la clientela di studio

CONVERSIONE DECRETO SOSTEGNI: DETASSAZIONE DEI CANONI DI LOCAZIONE NON PERCEPITI

In conversione al Decreto Sostegni viene previsto che la disposizione che consente di non tassare i canoni non percepiti a decorrere dall'intimazione di sfratto o dall'ingiunzione di pagamento, prima applicabile solo ai contratti sottoscritti dal 1° gennaio 2020, possa invece trovare applicazione per tutti i contratti, anche se sottoscritti precedentemente a tale data.

La tassazione dei canoni non riscossi

Secondo le previsioni dell'articolo 26, Tuir, i redditi fondiari vengono imputati al possessore dell'immobile indipendentemente dalla loro effettiva percezione; ne deriva, quindi, che il canone di locazione risulta imponibile a prescindere dalla relativa percezione con la conseguenza che, se anche il conduttore non avesse corrisposto il dovuto, le relative imposte dovute dal proprietario devono essere pagate all'Erario.

Tale previsione viene parzialmente mitigata, nel caso di immobili locati a uso abitativo, da una specifica deroga; in mancanza di riscossione dei canoni, era prevista la non tassazione dal momento della conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore.

L'articolo 3-*quinquies*, D.L. 34/2019 convertito nella L. 58/2019 (c.d. Decreto Crescita) era intervenuto sul tema, modificando il contenuto dell'articolo 26, Tuir, per i contratti di locazione di immobili a uso abitativo, introducendo la possibilità di fruire della detassazione dei canoni non percepiti senza dover attendere la conclusione del procedimento di convalida dello sfratto. A tal fine, è necessario comunque provare la mancata percezione dei canoni a mezzo di **intimazione di sfratto o ingiunzione di pagamento**.

Tale disposizione era però applicabile unicamente per i contratti stipulati a partire dal 1 gennaio 2020, mentre per i contratti stipulati anteriormente a tale data si confermava l'applicazione della precedente disciplina che prevedeva, per la detassazione del canone non riscosso, la necessità di attendere la sentenza di convalida di sfratto del conduttore moroso.

L'articolo 6-*septies*, D.L. 41/2021, aggiunto in conversione, ha eliminato il riferimento ai contratti di nuova sottoscrizione, rendendo pienamente operativa l'esclusione dei canoni dalla data di intimazione di sfratto o ingiunzione di pagamento, anche con riferimento ai contratti sottoscritti anteriormente al 1° gennaio 2020.

Va ricordato che tale disciplina opera con riferimento al periodo d'imposta 2020 e successivi, quindi non provoca alcun effetto retroattivo sulle precedenti annualità.

Informative e news per la clientela di studio

ANCORA POSSIBILE RIVALUTARE I BENI E LE PARTECIPAZIONI DI IMPRESA

L'articolo 1-*bis*, D.L. 41/2021 (Decreto Sostegni), introdotto in sede di conversione in legge, ha riproposto la rivalutazione agevolata dei beni di impresa e delle partecipazioni risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.

Si tratta di una nuova opportunità che potrà però riguardare solo i beni che non siano stati oggetto dell'istituto nel corso del 2020. Ciò che tuttavia distingue questa nuova opportunità è il fatto che la rivalutazione potrà avere, diversamente da quanto possibile nel corso del 2020, solo valenza civilistica.

Rivalutazione 2020

Ricordiamo che la rivalutazione 2020 prevista dal c.d. “decreto di Agosto”, ovvero dall'articolo 110 del DL n. 104/2020 ha introdotto la possibilità di rivalutare i beni d'impresa e le partecipazioni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva escludendo i soli immobili merce.

Secondo la normativa tale rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 e può essere effettuata anche per un solo bene senza dover ricorrere alla rivalutazione per categorie omogenee come accadeva in passato.

Il saldo attivo della rivalutazione può essere affrancato, anche solo in parte, pagando un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'Irap e di eventuali addizionali nella misura del 10%.

Per il riconoscimento fiscale del maggior valore attribuito in sede di rivalutazione ai beni e alle partecipazioni, occorre versare un'imposta sostitutiva del 3% per i beni ammortizzabili e non ammortizzabili. Il maggior valore verrà riconosciuto solo dall'esercizio successivo a quello in cui l'operazione è stata eseguita.

Le imposte sostitutive potranno essere versate in un massimo di tre rate anche in compensazione, alla scadenza delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta.

Rivalutazione su beni presenti al	31 dicembre 2019	
Rivalutazione da eseguirsi sul bilancio al	31 dicembre 2020	
Beni che possono essere rivalutati	Tutti tranne i beni merce	
Valenza civilistica		Nessuna imposta
Valenza fiscale	Imposta maggior costo	3%
	Imposta affrancamento riserva	10%

Rivalutazione 2021

Le novità del Decreto Sostegni, dispongono che la rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 potrà essere eseguita anche nel bilancio relativo all'esercizio immediatamente successivo a quello nel corso del quale era prevista la rivalutazione 2020 e quindi nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2021.

A essere rivalutati potranno essere solo i beni che non siano stati oggetto di rivalutazione 2020. La novellata norma non prevede tuttavia la possibilità di affrancare il saldo attivo né il riconoscimento del maggior valore attribuito ai beni e alle partecipazioni.

Rivalutazione su beni presenti al	31 dicembre 2019
Rivalutazione da eseguirsi sul bilancio al	31 dicembre 2021
Beni che possono essere rivalutati	Tutti tranne i beni merce e quelli rivalutati nel 2002
Valenza civilistica	Nessuna imposta
Valenza fiscale	Non ammessa

CONVERSIONE DECRETO SOSTEGNI: ESENZIONI IMU COVID-19

Per l'acconto 2021 sono state introdotte due ordini di esenzioni dall'obbligo di versamento dell'acconto Imu, finalizzati a ridurre il carico impositivo sugli immobili impiegati in attività che più di altre hanno subito la stretta imposta dai provvedimenti sanitari:

- la Legge di Bilancio per il 2021 (articolo 1, comma 599, L. 178/2020) ha confermato anche per l'acconto 2021 le ipotesi di esenzione già applicabili lo scorso anno in relazione agli immobili impiegati nel settore turistico e dello spettacolo;
- in conversione al decreto sostegni (si tratta dell'articolo 6-sexies introdotto dalla L. 69/2021 maggio 2021 in conversione del D.L. 41/2021) è stata introdotta una specifica esenzione in relazione agli immobili utilizzati nelle proprie attività da parte dei contribuenti beneficiari del fondo perduto previsto dal Decreto Sostegni.

Settore turistico e spettacolo

La Legge di Bilancio 2021 ha esteso all'acconto 2021 alcune ipotesi di esonero già applicabili lo scorso anno. In particolare, ai sensi del comma 599 dell'articolo 1 della L. 178/2020, per l'anno 2021 non è dovuta la prima rata Imu relativa a:

- a) immobili adibiti a stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali, nonché immobili degli stabilimenti termali;
- b) immobili rientranti nella categoria catastale D/2 e relative pertinenze (ossia gli alberghi), immobili degli agriturismi, dei villaggi turistici, degli ostelli della gioventù, dei rifugi di montagna, delle colonie marine e montane, degli affittacamere per brevi soggiorni, delle case e appartamenti per vacanze, dei *bed and breakfast*, dei *residence* e dei campeggi, a condizione che i relativi soggetti passivi siano anche gestori delle attività ivi esercitate;
- c) immobili rientranti nella categoria catastale D in uso da parte di imprese esercenti attività di allestimento di strutture espositive nell'ambito di eventi fieristici o manifestazioni;
- d) immobili destinati a discoteche, sale da ballo, *night club* e simili, a condizione che i relativi soggetti passivi, siano anche gestori delle attività ivi esercitate.

Da ricordare poi che l'esenzione introdotta dall'articolo 78, alla lettera d), D.L. 104/2020, ai sensi del comma 3, continua ad operare anche per i periodi d'imposta 2021 e 2022. Quindi per il 2021 e 2020 (in questo caso l'esenzione riguarda l'intera imposta annua dovuta, senza distinguere tra acconto e saldo) beneficeranno dell'esenzione dal pagamento dell'Imu gli immobili del settore spettacolo, più precisamente gli immobili rientranti nella categoria catastale D/3 destinati a spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate.

L'esenzione per i beneficiari del fondo perduto

Con la conversione del decreto sostegni (D.L. 41/2021) viene ampliata in maniera significativa la platea dei soggetti che possono ottenere l'esenzione in relazione al versamento della rata di acconto 2021 per l'Imu.

Occorre notare che, a differenza delle altre esenzioni Imu introdotte per fronteggiare la pandemia Covid-19 che sono risultate selettive nei confronti di soggetti operanti in determinati settori economici, la nuova disposizione recentemente introdotta è potenzialmente applicabile a soggetti che operano in qualsiasi settore economico, a patto che abbiano subito gli effetti economici della crisi sul proprio fatturato.

È previsto che l'esenzione Imu per il versamento della prima rata del periodo d'imposta 2021 venga riconosciuta a favore di ulteriori categorie di soggetti rispetto a quelle già esentate dalla previsione contenuta nella Legge di bilancio 2021; il beneficio viene infatti esteso ai destinatari del contributo a fondo perduto disposto dal medesimo provvedimento.

In particolare, possono ottenere l'esenzione i soggetti che soddisfano i seguenti requisiti:

- soggetti titolari di partita Iva, residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, che svolgono attività d'impresa, arte o professione o producono reddito agrario;
- sono esclusi coloro la cui attività risulti cessata alla data di entrata in vigore del decreto (23 marzo 2021), ai soggetti che hanno attivato la partita Iva dopo l'entrata in vigore del medesimo decreto (ossia a partire dal 24 marzo 2021), così come gli enti pubblici di cui all'articolo 74 nonché i soggetti di cui all'articolo 162-*bis*, Tuir (ossia i soggetti che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni sia in intermediari finanziari sia in soggetti diversi dagli intermediari finanziari);
- soggetti titolari di reddito agrario di cui all'articolo 32, Tuir, nonché soggetti con ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), Tuir o con compensi di cui all'articolo 54, comma 1, Tuir, non superiori a 10 milioni di euro nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto (quindi tale parametro dimensionale va verificato in relazione al periodo d'imposta 2019).
- infine, occorre rispettare il requisito principale per l'ottenimento del fondo perduto, ossia il fatto che l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2020 sia inferiore almeno del 30 per cento rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2019. Al fine di determinare correttamente i predetti importi, si fa riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione di beni o di prestazione dei servizi. Ai soggetti che hanno attivato la partita Iva dal 1° gennaio 2019 il contributo spetta anche in assenza del requisito della riduzione di fatturato, pertanto detti soggetti possono anche fruire dell'esenzione da versamento dell'acconto Imu.

I contribuenti che soddisfano i requisiti sopra elencati possono beneficiare dell'esenzione per l'acconto Imu 2021 in relazione agli immobili dei quali sono possessori; l'esenzione si applica solo agli immobili nei quali i soggetti passivi esercitano le attività di cui siano anche gestori.

Occorre infine osservare che la disposizione in commento, per l'applicazione dell'esenzione Imu, rinvia ai soggetti beneficiari del contributo a fondo perduto previsto dallo stesso decreto sostegni, non ai soggetti beneficiari del fondo perduto del successivo Decreto Sostegni-*bis* (D.L. 73/2021). In

tale secondo provvedimento, infatti, oltre a confermare un'ulteriore erogazione a favore dei soggetti che già avevano beneficiato del fondo perduto introdotto dal D.L. 41/2021, sono stati individuati ulteriori parametri, alternativi, per il riconoscimento di tale provvidenza. I soggetti beneficiari del contributo in forza solo del secondo provvedimento ad oggi non possono fruire dell'esenzione prevista per l'acconto Imu 2021.

CONVERSIONE DECRETO SOSTEGNI: FONDO PERDUTO *START UP*

In conversione al Decreto Sostegni (in particolar modo, è stato inserito l'articolo 1-ter, D.L. 41/2021) viene introdotto uno specifico contributo a favore delle imprese costituite nel 2018, ma che abbiano materialmente iniziato l'attività nel 2019, quando tali soggetti non siano riusciti a beneficiare del contributo a fondo perduto introdotto dallo stesso Decreto Sostegni.

Il fondo perduto

L'articolo 1 del D.L. 41/2021 aveva previsto a favore dei titolari di partita Iva, residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, che svolgono attività di impresa, arte o professione o producono reddito agrario (purché abbiano conseguito nel 2019 ricavi o compensi non siano superiori a 10 milioni), un contributo a fondo perduto (contributo peraltro riproposto, con modifiche dal Decreto Sostegni-*bis*; per tale disposizione si rinvia alla specifica informativa contenuta nel numero speciale dedicato al nuovo decreto).

Detto contributo spettava a condizione che vi fosse un calo del fatturato medio mensile 2020 rispetto al 2019 di almeno il 30%; l'ammontare del contributo a fondo perduto veniva determinato in misura pari all'importo ottenuto applicando una percentuale alla differenza tra l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2020 e l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2019. Detta misura risultava pari al 60% per i soggetti che nel 2019 avevano conseguito ricavi o compensi entro euro 100.000 ed era decrescente all'aumentare dei ricavi o compensi di riferimento (oltre i 5 milioni risultava pari al 20%).

Per i soggetti che avevano attivato la partita Iva dal 1° gennaio 2019, ai fini del calcolo del fatturato medio mensile, rilevano i mesi successivi a quello di attivazione della partita Iva.

Inoltre, ai soggetti che avevano aperto la partita Iva nel corso del 2019, il contributo spettava anche in assenza della riduzione del fatturato.

Per beneficiare di tale contributo a fondo perduto occorre presentare una istanza telematica entro il 28 maggio scorso.

Il contributo per le nuove imprese

In sede di conversione del decreto viene introdotto un nuovo articolo 1-ter che prevede, per il solo 2021, un contributo a fondo perduto, nella misura di 1.000 euro, per i titolari di reddito d'impresa che:

- hanno attivato la partita Iva dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018;
- la cui attività d'impresa, in base alle risultanze del Registro Imprese tenuto presso la CCIAA, è iniziata nel corso del 2019;
- ai quali non spetta il contributo a fondo perduto secondo le regole generali richiamate nel paragrafo precedente, ossia in assenza della riduzione del fatturato medio mensile di almeno il 30%;
- a patto che fossero rispettate le altre condizioni.

Tale apertura ha lo scopo di ammettere al contributo quelle imprese che hanno iniziato effettivamente l'attività nel corso del 2019, quindi hanno difficoltà a soddisfare la condizione della riduzione di

fatturato, ma che avendo aperto la partita Iva prima del 1° gennaio 2019 non hanno neppure avuto diritto a beneficiare del contributo per l'importo minimo.

Per tali soggetti ora viene previsto un contributo, spettante nella misura massima di 1.000 euro.

Le regole per l'ottenimento del presente contributo saranno stabilite da un decreto ministeriale in corso di emanazione e sarà con ogni probabilità necessario inviare all'Amministrazione finanziaria una specifica domanda telematica.

Le procedure amministrative e contabili in azienda

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

Il soggetto che compie violazioni di natura amministrativo – tributaria ha la possibilità di rimediare spontaneamente alle stesse riducendone l'impatto sanzionatorio.

L'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, infatti, regola l'istituto del cosiddetto "ravvedimento operoso", stabilendo un regime premiale che consente di beneficiare di una sanzione ridotta, rispetto a quella minima ordinariamente applicabile dal Fisco, in relazione al ritardo con cui provvede a rimediare all'errore o alla omissione.

Nelle scritture contabili andrà recepito tale comportamento, ponendo particolare attenzione alle regole di deducibilità delle sanzioni e degli interessi dovuti all'Erario.

La riduzione delle sanzioni

Come detto, l'articolo 13, D.Lgs. 472/1997 prevede il seguente meccanismo di riduzione delle sanzioni applicabili, per i casi riferiti a tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

1. Tipologia di violazione	2. Rit	3. Riduzio
4. Mancato pagamento del tributo o di un	5. Nel termine di 30 giorni dalla data della sua commissione	6. 1/1 0
7. Regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo	8. Entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso	9. 1/9
	10. Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore	11. 1/8
	12. Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore	13. 1/7
	14. Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o	15. 1/6
	16. Dopo la consegna del pvc e prima della notifica dell'avviso di accertamento	17. 1/5
18. Tardiva presentazione della dichiarazione	19. Entro 90 giorni dalla scadenza originaria	20. 1/1 0

Individuate le misure di riduzione generalmente applicabili, si tratta di comprendere come vadano recepiti gli importi in contabilità.

Deduzione delle sanzioni e degli interessi

Normalmente, il perfezionamento del ravvedimento operoso si ottiene, oltre che con la messa in atto del comportamento omesso oppure erroneamente adempiuto, con il versamento:

- del tributo, se dovuto;
- degli interessi, solamente qualora il tributo si versato in ritardo;
- della sanzione.

Pertanto, il ravvedimento è solitamente associato al versamento di un modello F24 che va recepito in contabilità considerando:

- per gli eventuali interessi passivi, la competenza e la deducibilità;
- per la sanzione, la deducibilità.

In relazione agli interessi passivi, bisogna rammentare che la risoluzione n. 178/E/2001 ha sancito la loro deducibilità secondo le regole proprie del comparto di appartenenza; quindi:

- per i soggetti Irpef il c.d. *pro rata* generale;
- per i soggetti Ires l'articolo 96, Tuir (c.d. deduzione in base al RoI).

Ovviamente, si deve ricordare che la deduzione degli interessi è subordinata al rispetto della competenza; così, se la posta viene imputata (anche in parte) in un esercizio successivo a quello cui si riferisce il ritardo, la deduzione potrà essere invocata solo provvedendo alla rettifica a favore della dichiarazione del periodo precedente (normalmente, non è operazione conveniente).

Per quanto attiene le sanzioni, invece, le stesse vanno sempre considerate come non deducibili, in quanto aventi natura afflittiva; per conseguenza, la loro deduzione – nell'ottica dell'Agenzia delle entrate – finirebbe per renderle meno efficaci.

Vediamo ora alcuni esempi, prescindendo da quelli che potrebbero essere gli effetti di eventuali proroghe dettate dalla normativa Covid-19.

21. Ese 22. Il tardivo versamento di imposta

Si ipotizzi una ditta individuale con liquidazioni Iva mensili che doveva versare 10.000 euro di Iva in relazione al mese di gennaio (scadenza originaria 16 febbraio 2021); in mancanza di fondi non ha provveduto e rimedia il 14 maggio 2021.

Il ritardo complessivo del versamento, dunque, è pari a giorni 87.

La sanzione edittale per il mancato versamento è pari al 15%, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997.

La stessa sanzione, ai sensi delle regole sul ravvedimento operoso, è riducibile ad 1/9 se si provvede al rimedio entro 90 giorni dalla originaria scadenza.

Il tasso di interesse legale applicabile per il ritardo è pari allo 0,01% annuo. Le somme dovute si conteggiano come segue:

23. Descrizi	24. Calcolo	25. Somma
26. Tributo Iva	27. //	28. 10.00
29. Interessi	30. $10.000 \times 87 \times 0,01 :$	31.
32. Sanzione	33. $10.000 \times 0,15 : 9$	34.

Contabilmente, si provvederà come segue:

14-05-2021			
35. Diversi	36. 37. Banca XY c/c n° 12345		38.
39. Erario c/Iva da liquidare		40. 10.000	

41. Interessi passivi	42. 0,24
43. Sanzioni non deducibili	44. 166,67

45. Ese 46. Il tardivo versamento di imposta

Si ipotizzi una ditta individuale con liquidazioni Iva mensili che doveva versare 10.000 euro di Iva in relazione al mese di novembre (scadenza originaria 16 dicembre 2020); in mancanza di fondi non ha provveduto e rimedia il 28 aprile 2021.

Il ritardo complessivo del versamento, dunque, è pari a giorni 133 (15 giorni del 2020 e 118 del 2021). La sanzione edittale per il mancato versamento è pari al 30%, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997.

La stessa sanzione, ai sensi delle regole sul ravvedimento operoso, è riducibile ad 1/8 se si provvede al rimedio entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale.

Il tasso di interesse legale applicabile per il ritardo è pari allo 0,05% annuo per il 2020 e allo 0,01% annuo dal 2021.

Le somme dovute si conteggiano come segue:

47. Descrizi	48. Calcol	49. Somma
50. Tributo Iva	51. //	52. 10.
53. Interessi	54. $10.000 \times 15 \times 0,05 = 36.500 =$ 0,21	56. 0,53
57. Sanzione	58. 10.000	59.

Contabilmente, si provvederà come segue.

La quota degli interessi relativa al ritardo 2020 dovrà essere accantonata sul precedente esercizio (si prescinde dalla risibilità dell'importo):

31-12-2020		
60. Interessi passivi	61. 62. Debiti verso Erario	63.

Successivamente, si provvederà a registrare il modello F24 di pagamento del ravvedimento operoso

28-04-2021		
64. Diversi	65. 66. Banca XY c/c n° 12345	67.
68. Erario c/Iva da liquidare	69. 10.000	
70. Debiti verso erario	71. 0,21	
72. Interessi passivi	73. 0,32	
74. Sanzioni non deducibili	75. 375,00	

76. Ese 77. Tardiva presentazione dichiarazione Iva

La società Alfa Srl, per un disguido interno, ha presentato tardivamente la dichiarazione annuale Iva. La trasmissione, infatti, è avvenuta in data 14 maggio 2021 anziché in data 30 aprile 2021, come dovuto.

L'Iva dovuta era stata regolarmente versata, quindi non si deve provvedere ad alcun pagamento a titolo di tributi, né a titolo di interesse.

Le somme dovute si conteggiano come segue:

78. Descrizio	79. C	80. Somma
81. Tributo Iva	82. //	83. //
84. Interessi	85. //	86. //
87. Sanzione	88. 25	89. 25,0

Contabilmente, si provvederà come segue:

14-5-2021

90. Sanzioni non deducibili	91. 92. Banca XY c/c n° 12345	93.
-----------------------------	-------------------------------	-----

94. Ese 95. **Errata deduzione di costi**

La società Alfa Srl, per un disguido interno, ha erroneamente dedotto ai fini Ires un costo di 1.000 nella dichiarazione dei redditi del periodo 2019, quando una norma del Tuir bloccava questa possibilità.

Per semplicità di esposizione, si ipotizzi che (i conteggi sono indicativi e non precisi):

- maggiori imposte dovute: 240
- sanzioni per infedeltà della dichiarazione (90%): 216
- sanzioni ridotte per ravvedimento operoso (riduzione a 1/8): 27
- interessi su tardivo versamento: 1,20 (per comodità, 0,60 del 2020 e 0,60 del 2021).

Contabilmente, si provvederà come segue:

96. Diversi	97. 98. Banca XY c/c n° 12345	99.
100. Imposte annualità		101. 240,00
102. Sanzioni indeducibili		103. 27,00
104. Interessi indeducibili		105. 0,60
106. Interessi deducibili con		107. 0,60

Occhio alle scadenze

PRINCIPALI SCADENZE DAL 16 GIUGNO AL 15 LUGLIO 2021

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 16 giugno al 15 luglio 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.

In primo luogo vengono illustrate le scadenze ad oggi note in merito al versamento del saldo e del primo acconto delle imposte e dei contributi derivanti dalla autoliquidazione posta in essere nei modelli Redditi ed Irap 2021.

VERSAMENTO SALDO IMPOSTE 2020 E PRIMO ACCONTO 2021	
Persone fisiche non titolari di partita Iva – UNICA RATA	
Senza maggiorazione	30 giugno
Con maggiorazione dello 0,4%	30 luglio
Persone fisiche non titolari di partita Iva – PAGAMENTO RATEALE a partire dal 30 giugno	
1° rata	30 giugno
2° rata con interessi	20 agosto
3° rata con interessi	31 agosto
4° rata con interessi	30 settembre
5° rata con interessi	2 novembre
6° rata con interessi	30 novembre
Persone fisiche titolari di partita Iva – UNICA RATA	
Senza maggiorazione	30 giugno
Con maggiorazione dello 0,4%	30 luglio
Persone fisiche titolari di partita Iva – PAGAMENTO RATEALE a partire dal 30 giugno	
1° rata	30 giugno
2° rata con interessi	16 luglio
3° rata con interessi	20 agosto
4° rata con interessi	16 settembre
5° rata con interessi	18 ottobre
6° rata con interessi	16 novembre
Persone fisiche titolari di partita Iva – PAGAMENTO RATEALE a partire dal 31 luglio	
1° rata	30 luglio
2° rata con interessi	20 agosto
3° rata con interessi	16 settembre
4° rata con interessi	18 ottobre
5° rata con interessi	16 novembre
Società di persone e associazioni di cui all'articolo 5, Tuir	
senza maggiorazione	30 giugno
con maggiorazione	30 luglio
Società di capitali – senza maggiorazione	

Bilancio approvato entro il 31 maggio 2021	30 giugno
Bilancio approvato entro 180 giorni dalla chiusura del bilancio	20 agosto
Bilancio non approvato	20 agosto
Società di capitali – con maggiorazione	
Bilancio approvato entro il 31 maggio 2021	30 luglio
Bilancio approvato entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio	30 agosto
Bilancio non approvato	30 agosto
VERSAMENTO SECONDO ACCONTO IMPOSTE 2021	
Per tutti	30 novembre

SCADENZE FISSE

**16
giugno**

Versamenti Iva mensili

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di maggio. 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.

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 maggio, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

Versamento delle ritenute alla fonte

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese di maggio:

- 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.

Versamento ritenute da parte condomini

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese di maggio riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

ACCISE – Versamento imposta

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese di maggio.

	<p>Imu – Versamento acconto 2021 Versamento da parte dei soggetti obbligati dell'acconto dell'Imposta Municipale Unica dovuta per il 2021.</p>
<p>25 giugno</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 effettuate nel mese di maggio.</p>
<p>30 giugno</p>	<p>Dichiarazione Imu Scadenza per la trasmissione al comune territorialmente competente delle variazioni rilevanti ai fini del conteggio dell'imposta su fabbricati e terreni per il periodo di imposta 2020.</p> <p>Diritto annuale CCIAA Scadenza del versamento dovuto per l'anno 2021 alla Camera di Commercio territorialmente competente.</p> <p>Rivalutazione terreni e partecipazioni Scadenza del versamento dell'imposta sostitutiva dovuta per la rivalutazione di terreni e partecipazioni detenute alla data del 1° gennaio 2021 non in regime di impresa.</p> <p>Rivalutazione beni di impresa Scadenza del versamento dell'imposta sostitutiva dovuta per il riconoscimento fiscale della rivalutazione effettuata nel bilancio 2020 dei beni di impresa e delle partecipazioni e dell'eventuale saldo attivo.</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 aprile.</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 maggio.</p>

15 luglio	<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 qualsiasi chiarimento.

Cordiali saluti

Dott. Luigino Bottini