

Circolare: Luglio 2010

Data: 05.07.2010

Indice

<i>Comunicazione cessioni/acquisti di beni e servizi con i Paesi black list</i>	<i>Pag. 1</i>
<i>Modelli Intra 2010: i recenti chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate</i>	<i>Pag. 3</i>
<i>Ritiro delle apparecchiature elettriche ed elettroniche usate</i>	<i>Pag. 11</i>
<i>Gestione delle controversie in materia di studi di settore. Circolare 19/E</i>	<i>Pag. 13</i>
<i>Accertamenti sulle vendite immobiliari: chiarimenti</i>	<i>Pag. 13</i>
<i>Cessione d'azienda: il valore normale dell'avviamento</i>	<i>Pag. 13</i>
<i>Irpef: risposte a quesiti relativi a deduzioni, detrazioni e crediti d'imposta</i>	<i>Pag. 14</i>

Comunicazione cessioni/acquisti di beni e servizi con i Paesi black list

L'Agenzia delle Entrate ha emanato il Provvedimento 28.05.2010 contenente il modello di comunicazione delle operazioni con soggetti aventi sede, residenza o domicilio in Paesi c.d. "black list".

La conversione in Legge del DL 40/2010 c.d. "Decreto incentivi" ha confermato le misure volte a contrastare le frodi fiscali e finanziarie nazionali ed internazionali.

In particolare il citato Decreto prevede che i soggetti passivi IVA italiani hanno l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate gli acquisti/cessioni di beni nonché le prestazioni di servizi rese e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici con sede, residenza o domicilio nei Paesi a fiscalità privilegiata, c.d. black list, individuati dai DDMM 04.05.1999 e 21.11.2001.

Con il DM 30.03.2010 sono state individuate le modalità ed i termini di effettuazione della predetta comunicazione; il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 28.05.2010 ha approvato il modello da utilizzare per la comunicazione in esame.

Soggetti obbligati alla presentazione:

Il modello deve essere predisposto dai soggetti passivi IVA che effettuano le seguenti operazioni con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati dai DDMM 04.05.1999 e 21.11.2001 (allegati alla presente circolare):

- cessioni di beni;
- prestazioni di servizi;
- acquisti di beni;
- prestazioni di servizi ricevute

Periodicità di presentazione:

- Trimestrale: per i soggetti che negli ultimi 4 trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni non hanno superato il limite trimestrale di Euro 50.000,00
- Mensile: per i soggetti che non si trovano nella condizione precedente.

I soggetti tenuti alla presentazione con periodicità trimestrale possono optare per la presentazione della comunicazione con periodicità mensile. Tale scelta vincola alla presentazione mensile per l'intero anno.

Per i soggetti che hanno iniziato l'attività da meno di 4 trimestri, la comunicazione va presentata con periodicità trimestrale, a condizione che nel trimestre in corso e in quelli precedenti non abbiano superato il limite dei 50.000,00 Euro.

I soggetti trimestrali che superano il limite nel corso di un trimestre devono presentare le comunicazioni con periodicità mensile a decorrere dal mese successivo a quello di superamento.

Modalità e termini di presentazione:

La comunicazione deve essere presentata esclusivamente in via telematica, entro la fine del mese successivo al periodo di riferimento della comunicazione.

Il modello va utilizzato a decorrere dalle operazioni effettuate a partire dal 01.07.2010 e pertanto la prima comunicazione, da parte dei soggetti mensili, va eseguita entro il 31.08.2010.

Contenuto degli elenchi:

Nel modello di comunicazione sono inclusi i seguenti elementi informativi:

- codice fiscale e partita IVA del soggetto passivo tenuto alla comunicazione;
- numero del codice fiscale attribuito al soggetto con il quale è intercorsa l'operazione dello Stato in cui il medesimo è stabilito, residente o domiciliato, ovvero in mancanza, altro codice identificativo;
- in caso di controparte persona fisica, ditta, cognome, nome luogo e data di nascita, domicilio fiscale nello stato in cui la medesima è stabilita, residente o domiciliata;
- in caso di controparte diversa dalle persone fisiche, denominazione o ragione sociale, sede legale o, in mancanza, sede amministrativa nello Stato in cui la medesima è stabilita, residente o domiciliata;
- periodi di riferimento della comunicazione;
- per ciascuna controparte, l'importo complessivo delle operazioni attive e passive effettuate, distinto per operazioni imponibili, non imponibili, esenti e non soggette agli effetti dell'imposta sull'IVA, al netto delle relative note di variazione;
- per ciascuna controparte, relativamente alle operazioni imponibili, l'importo complessivo della relativa imposta;
- per ciascuna controparte, per le note di variazione emesse e ricevute relative ad annualità precedenti, l'importo complessivo delle operazioni e della relativa imposta.

Sanzione:

In caso di mancata comunicazione delle predette operazioni ovvero di comunicazioni con dati incompleti o non veritieri si applica il doppio della sanzione di cui all'art.11, comma 1, D.Lgs. n.471/97:

da Euro 516,00 ad Euro 4.130,00

Modelli Intra 2010: i recenti chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate è recentemente intervenuta in merito ad alcune questioni sorte relativamente alla nuova disciplina riguardante gli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie.

Nello specifico, dopo aver fornito alcune indicazioni di carattere generale, l'Agenzia risponde ad una serie di quesiti ricevuti nell'ambito del Forum attivato sul proprio sito Internet lo scorso mese di aprile.

I chiarimenti forniti interessano, in particolare, i seguenti aspetti:

- gli obblighi IVA in capo ad un contribuente minimo;
- il comportamento da tenere in presenza di errori / omissioni;
- la presentazione degli elenchi in caso di superamento del limite di € 50.000;
- il momento di emissione e di registrazione dell'autofattura;
- il trattamento delle prestazioni di servizi "accessorie";
- l'indicazione delle informazioni relative alla "Modalità di incasso", al "Paese di pagamento" e alla "Modalità di erogazione".

A seguito della Circolare dell'Agenzia delle Entrate 21.06.2010 n.36/E, la disciplina relativa agli elenchi riepilogativi delle operazioni UE può essere così schematizzata.

SOGGETTI OBBLIGATI ALLA PRESENTAZIONE

Come previsto dall'art. 1, DM 22.2.2010 i soggetti passivi IVA devono presentare gli elenchi riepilogativi riguardanti le seguenti operazioni:

- operazioni effettuate nei confronti di soggetti passivi IVA stabiliti in un altro Stato UE:
 1. cessioni intracomunitarie di beni;
 2. prestazioni di servizi diverse da quelle contenute negli artt.7-quater e 7-quinquies, DPR n. 633/72;
- operazioni acquisite presso soggetti passivi IVA stabiliti in un altro Stato UE:
 1. acquisti intracomunitari di beni;
 2. prestazioni di servizi c.d. "generiche" ex art. 7-ter, DPR n.633/72;

Si rammenta che anche gli enti ex art. 7-ter, comma 2, lett. b) e c), DPR n. 633/72 devono presentare gli elenchi riepilogativi delle operazioni acquisite presso altri soggetti passivi UE, anche in relazione alle operazioni effettuate nello svolgimento delle attività non commerciali.

PERIODICITÀ DI PRESENTAZIONE

Gli elenchi riepilogativi vanno presentati in base alle seguenti periodicità:

- trimestrale: soggetti che negli ultimi 4 trimestri e per ciascuna categoria di operazioni (beni o servizi) non hanno superato il limite trimestrale di € 50.000;
- mensile: soggetti che non si trovano nelle predette condizioni.

I soggetti che hanno iniziato l'attività da meno di 4 trimestri devono presentare i modd. Intra con periodicità trimestrale, a condizione che il predetto limite (€ 50.000) non sia superato nel trimestre in corso e in quelli precedenti.

Un soggetto trimestrale che nel corso di un trimestre supera il suddetto limite (€ 50.000) è tenuto "immediatamente" alla presentazione dei modelli con periodicità mensile.

I soggetti tenuti a presentare i modd. Intra con periodicità trimestrale possono optare per la presentazione con cadenza mensile. In tal caso la scelta è vincolante per l'intero anno.

TERMINI DI PRESENTAZIONE

I modd. Intra vanno presentati entro il giorno 25 del mese successivo al periodo di riferimento (mese / trimestre).

MODALITÀ DI PRESENTAZIONE

Gli elenchi riepilogativi vanno presentati esclusivamente in via telematica utilizzando alternativamente:

- il Servizio Telematico Doganale (Intr@Web);
- il canale telematico dell'Agenzia delle Entrate (Entratel, Fisconline).

Recentemente l'Agenzia delle Entrate ha fornito nella Circolare 21.6.2010, n. 36/E una serie di chiarimenti in merito alla nuova disciplina applicabile agli elenchi riepilogativi delle operazioni UE.

INDICAZIONI DI CARATTERE GENERALE

SOGGETTI OBBLIGATI ALLA PRESENTAZIONE DEI MODD. INTRA

A seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 18/2010, l'art. 50, comma 6, DL n. 331/93 stabilisce, tra l'altro, che la presentazione dei modd. Intra riguarda:

- le prestazioni di servizi rese da soggetti passivi stabiliti in Italia a soggetti passivi stabiliti nell'UE;
- le prestazioni di servizi ricevute da soggetti passivi stabiliti in Italia da parte di soggetti passivi stabiliti nell'UE.

L'Agenzia delle Entrate facendo riferimento al principio giuridico di "stabilimento" chiarisce che le prestazioni di servizi rese / ricevute da un soggetto passivo italiano non devono essere inserite nei modd. Intra se la controparte è un soggetto passivo extraUE, privo di sede o di stabile organizzazione in Italia, ancorché identificato ai fini IVA nell'UE.

Diversamente, per le cessioni / acquisti UE di beni, l'Agenzia evidenzia che ai fini della presentazione dei modd. Intra ciò che rileva è l'aspetto oggettivo dell'operazione. Di conseguenza, a prescindere dal fatto che una delle parti sia un soggetto stabilito in uno Stato extraUE, purché identificato ai fini IVA nell'UE, negli elenchi vanno inserite le operazioni che presentano gli elementi costitutivi delle cessioni / acquisti UE, ossia:

- acquisizione della proprietà del bene;
- effettiva movimentazione del bene tra 2 Stati UE;
- status di operatore economico dei contraenti.

Pertanto, l'Agenzia delle Entrate sostiene che, *"nonostante l'apparente contrasto con il tenore letterale dell'art. 1 del Decreto del Ministro dell'Economia e Finanze del 22 febbraio 2010 ..."* gli acquisti / cessioni UE di beni devono essere indicati nei modd. Intra senza fare alcun riferimento al

luogo di stabilimento del venditore / acquirente, coerentemente con il dettato normativo di cui agli artt. 38, commi 1 e 2, DL n. 331/93 e 2, lett. b), Direttiva n. 2006/112/CE, che individuano il presupposto impositivo di tali operazioni nello Stato di destinazione del bene.

ELEMENTI PRINCIPALI DEI MODD. INTRA

Ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. a), n. 2, DM 22.2.2010, negli elenchi riepilogativi delle prestazioni di servizi rese vanno indicate le prestazioni di servizi diverse da quelle contenute negli artt. 7-quater e 7-quinquies, DPR n. 633/72. Di conseguenza, l'Agenzia delle Entrate evidenzia che nei modd. Intra vanno riportate tutte le prestazioni di servizi rese da soggetti passivi italiani a soggetti passivi UE che, in base alla nuova regola "generale" ex art. 7-ter, DPR

n. 633/72, scontano l'IVA nel luogo in cui è stabilito il committente.

Sono escluse quindi dall'obbligo dichiarativo quelle prestazioni di servizi che, in deroga al principio della territorialità, sono disciplinate separatamente dagli artt. 7-quater e 7-quinquies, come ad esempio le prestazioni eseguite su un immobile situato in altro Stato UE.

Analogamente, negli elenchi riepilogativi delle prestazioni di servizi ricevute da soggetti passivi IVA italiani, ai sensi della lett. b), n. 2 del citato art. 1, vanno incluse tutte le prestazioni di servizi c.d. "generiche" a cui è applicabile l'IVA in Italia, in base all'art. 7-ter, DPR n. 633/72.

L'Agenzia ribadisce infine che non è richiesta la compilazione dei modd. Intra nei seguenti casi:

- prestazioni di servizi rese ad un soggetto passivo UE per le quali l'IVA non è dovuta nello Stato UE in cui lo stesso è stabilito;
- prestazioni di servizi ricevute da un soggetto passivo UE per le quali l'IVA non è dovuta in Italia.

ENTI NON COMMERCIALI E PRESENTAZIONE DEI MODD. INTRA

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che gli elenchi riepilogativi devono essere presentati anche dagli enti, associazioni e altre organizzazioni che svolgono attività commerciali in via secondaria rispetto all'oggetto principale della propria attività, nonché da quelli che sono identificati ai fini IVA, anche se non

svolgono alcuna attività commerciale. Tale ultimo caso riguarda gli enti non soggetti passivi che hanno effettuato acquisti UE di beni per un ammontare superiore ad € 10.000, ovvero che hanno optato per l'applicazione dell'imposta in Italia ex art. 38, comma 5, lett. c) e comma 6, DL n. 331/93.

ADEMPIMENTI IN CAPO AI CONTRIBUENTI MINIMI

Dopo aver rammentato che i contribuenti minimi disciplinati dall'art. 1, commi 96 e seguenti, Finanziaria 2008 rientrano, ai sensi delle disposizioni comunitarie, nel regime giuridico delle piccole imprese, l'Agenzia delle Entrate fornisce alcuni chiarimenti in merito alle seguenti fattispecie:

1. contribuente "minimo" italiano che effettua acquisti UE di beni da un soggetto passivo UE.

L'operatore italiano effettua un acquisto UE e quindi:

- deve integrare la fattura ricevuta con l'imponibile e l'IVA;
- non può detrarre l'IVA;
- deve compilare i modd. Intra degli acquisti di beni;
- deve versare, entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, l'IVA relativa a tale acquisto (art. 1, comma 100, Finanziaria 2008);

2. contribuente "minimo" italiano che cede beni ad un soggetto passivo UE. L'operatore italiano non effettua una cessione UE, bensì un'operazione interna senza diritto di rivalsa e quindi:

- deve emettere fattura senza l'applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 1, comma 100, Finanziaria 2008;
- non deve compilare i modd. Intra delle cessioni di beni;

3. contribuente "minimo" italiano che riceve servizi da un soggetto passivo UE. In assenza di una espressa disposizione normativa ed in base al principio generale di applicazione dell'IVA nello Stato di stabilimento del committente, l'operatore italiano si comporta analogamente al caso di cui al punto 1;

4. contribuente "minimo" italiano che presta servizi ad un soggetto passivo UE. Applicando le considerazioni di cui al punto precedente l'operatore si comporta analogamente al caso di cui al punto 2.

Nel caso di "fuoriuscita" dal regime dei minimi già dall'anno in cui è stato superato di oltre il 50% il limite di € 30.000, il contribuente dovrà porre in essere gli ordinari adempimenti Intrastat.

ADEMPIMENTI CONNESSI CON LE OPERAZIONI CON OPERATORI UE "PICCOLE IMPRESE"

Con riferimento alle operazioni poste in essere con operatori UE rientranti nel regime delle "piccole imprese" l'Agenzia delle Entrate esamina i seguenti casi:

1. soggetto passivo italiano che acquista beni da un soggetto UE aderente al regime delle piccole imprese. L'operatore italiano non effettua un acquisto UE poiché è possibile supporre che l'operazione rilevi ai fini IVA nello Stato UE di origine se il cedente non ha provveduto a fornire un'apposita documentazione rappresentativa dell'operazione, e pertanto:

- deve emettere autofattura senza applicazione dell'IVA, al fine di documentare l'acquisto;
- non deve compilare i modd. Intra degli acquisti di beni;

2. soggetto passivo italiano che cede beni ad un soggetto UE aderente al regime delle piccole imprese. L'operatore italiano effettua una cessione UE per la quale l'IVA è dovuta nello Stato UE di destinazione del bene, e pertanto deve:

- emettere fattura senza IVA ex art. 41, DL n. 331/93;
- compilare i modd. Intra delle cessioni di beni.

3. soggetto passivo italiano che riceve prestazioni di servizi da un soggetto UE aderente al regime delle piccole imprese. In tal caso valgono le considerazioni di cui al punto 1 e pertanto l'operatore italiano:

- deve emettere autofattura senza applicazione dell'IVA, al fine di documentare l'acquisto;
- non deve compilare i modd. Intra delle prestazioni di servizi ricevute.

4. soggetto passivo italiano che presta servizi ad un soggetto UE aderente al regime delle piccole imprese. L'operatore italiano effettua un'operazione per la quale l'IVA è dovuta nello Stato UE del committente, e quindi deve:

- emettere fattura senza IVA;
- compilare i modd. Intra delle prestazioni di servizi rese.

RETTIFICA DEI MODD. INTRA A SEGUITO DI ERRORI O OMISSIONI

A seguito del riscontro di errori o omissioni l'Agenzia delle Entrate chiarisce che i modd. Intra già presentati possono essere così rettificati:

- per le variazioni ex art. 26, DPR n. 633/72 delle cessioni di beni o delle prestazioni di servizi, i

documenti relativi (fatture integrative, note di accredito) vanno indicati negli elenchi riepilogativi relativi al periodo in cui le rettifiche sono state registrate (art. 5, comma 5, DM 22.2.2010);

- nel caso in cui il contribuente abbia omissso di indicare negli elenchi riepilogativi i dati relativi ad alcune prestazioni di servizi (rese / ricevute) va compilato un'apposito elenco, nel quale indicare il periodo di riferimento (mese / trimestre) in cui si è verificata tale omissione, nonché la Sezione 3 del modello.

Per tutti gli altri errori riferiti alle prestazioni di servizi, tra cui va ricompresa anche l'indicazione nei modd. Intra:

- di operazioni su cui non va applicata l'IVA in Italia (prestazioni ricevute),
- di operazioni su cui non va applicata l'IVA nello Stato UE (prestazioni rese)

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che il contribuente deve compilare la Sezione 4 relativa alle rettifiche concernenti i servizi resi o ricevuti.

L'agenzia evidenzia inoltre che il contribuente può procedere alla correzione dell'errore o dell'omissione riscontrata immediatamente senza dover attendere la scadenza relativa al periodo successivo di presentazione dei modd. Intra.

RISPOSTE FORNITE A QUESITI SPECIFICI

CAMBIO DI PERIODICITÀ NEL TRIMESTRE

I soggetti trimestrali che nel corso di un trimestre superano il limite di € 50.000 devono presentare immediatamente gli elenchi con periodicità mensile. Così, ad esempio, considerando il primo trimestre, in caso di superamento del limite:

- a gennaio, va presentato l'elenco trimestrale entro il 25 febbraio, barrando nel frontespizio la casella "*primo mese del trimestre*";
- a febbraio, va presentato l'elenco trimestrale entro il 25 marzo riferito ai mesi di gennaio e febbraio, barrando nel frontespizio la casella "*primo e secondo mese del trimestre*";
- a marzo, va presentato l'elenco trimestrale entro il 25 aprile riferito ai mesi di gennaio, febbraio e marzo, barrando la casella "*trimestre completo*."

FATTURE DATATE 2009

Per stabilire se una prestazione di servizi rileva ai fini dell'applicazione della nuova disciplina IVA e, quindi, se debba essere riepilogata nei modd. Intra, è necessario fare riferimento al momento di effettuazione dell'operazione che, ai sensi dell'art. 6, DPR n. 633/72, indipendentemente dal fatto che siano "interne o transnazionali", corrisponde con il pagamento del corrispettivo (fatta eccezione per le prestazioni continuative di durata superiore ad un anno che non comportano versamenti di acconti o pagamenti anche parziali). Tuttavia, se un soggetto passivo italiano ha ricevuto a fine 2009 una prestazione di servizi da un soggetto passivo UE in relazione alla quale è stata emessa una fattura con IVA in virtù del principio dell'applicazione dell'IVA nello Stato del prestatore, ancorché nel 2010 alla stessa sia applicabile il nuovo principio di applicazione dell'IVA nello Stato del committente, l'operazione non ha rilevanza ancorché sia stata pagata in tale anno. Ciò al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione.

TERMINI DI REGISTRAZIONE DELL'AUTOFATTURA

Considerato che l'autofattura ex art. 17, comma 2, DPR n.633/72, relativamente ai servizi ricevuti, va emessa al momento del pagamento del corrispettivo, corrispondente al momento di effettuazione dell'operazione ai sensi dell'art. 6, DPR n. 633/72, i termini per l'annotazione della stessa sono così individuati:

- nel registro delle fatture emesse entro 15 giorni, con riferimento alla data di emissione;
- nel registro degli acquisti entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto alla detrazione.

Ai sensi dell'art. 5, DM 22.2.2010, il soggetto passivo è tenuto a riepilogare i dati delle operazioni registrate o soggette a registrazione nei modd. Intra. Pertanto ipotizzando un'autofattura emessa il 31 gennaio (data di effettuazione del pagamento), registrata il 10 febbraio, la stessa dovrà essere inclusa negli elenchi relativi al mese di gennaio. Analoghe disposizioni si applicano anche nel caso in cui l'autofattura sia stata emessa in via anticipata rispetto al momento di effettuazione dell'operazione ovvero nel caso di integrazione della fattura estera.

PERIODICITÀ MENSILE PER SCELTA

I soggetti che hanno scelto di presentare nel 2010 i modelli con periodicità mensile, anziché trimestrale, sono vincolati a tale periodicità per l'intero anno, a prescindere dal mancato superamento del limite di € 50.000.

SUPERAMENTO DEL LIMITE SOLO IN 1 TRIMESTRE

Come già specificato nella Circolare 18.3.2010, n. 14/E nel 2010 gli elenchi riepilogativi dei servizi sono presentati con periodicità trimestrale fino a quando non sia superato il limite di € 50.000.

A regime, il superamento del predetto limite anche in uno dei 4 trimestri dell'anno precedente, comporta la presentazione dei modd. Intra con periodicità mensile per almeno 4 trimestri consecutivi. Sarà possibile presentare i modelli con cadenza trimestrale nel caso in cui per almeno 4 trimestri consecutivi non è superato tale limite.

ASSENZA DI OPERAZIONI

Se un soggetto passivo non compie nel mese / trimestre alcuna operazione rilevante ai fini in esame non è obbligato alla presentazione dei modd. Intra.

INVIO BENI IN CONTO DEPOSITO / PROVA /VISIONE

I modd. Intra non devono essere presentati in presenza di beni spediti in un altro Stato UE *"senza che ciò dia luogo ad una cessione intracomunitaria di beni ovvero ad una cessione intracomunitaria assimilata."* Come previsto dall'art. 41, comma 2, lett. c), DL n. 331/93, costituisce una cessione UE assimilata l'invio di beni in un altro Stato UE *"effettuato per esigenze della impresa che spedisce gli stessi, ivi compresi i casi di beni destinati ad altra impresa comunitaria appartenente allo stesso soggetto nazionale."* Sul punto l'Agenzia rammenta che per una cessione UE o assimilata l'obbligo di emissione della fattura scatta al momento della spedizione e di conseguenza tale operazione sarà inclusa negli elenchi riepilogativi relativi al periodo in cui la stessa è registrata o soggetta a registrazione.

FATTURE EMESSE IN VALUTA DIVERSA DALL'EURO

Il controvalore in Euro delle fatture espresse in valuta va determinato facendo riferimento al cambio pubblicato dalla Banca d'Italia *"alla data in cui l'operazione si ritiene effettuata"*. Per la rettifica va fatto riferimento al *"cambio del giorno di effettuazione dell'operazione originaria"*.

FATTURE DI ACCONTO (SERVIZI)

L'acconto relativo ai servizi in ambito UE va indicato nei modd. Intra *"dovendosi considerare realizzato il momento impositivo all'atto del pagamento della frazione di corrispettivo"*.

LAVORAZIONI DI BENI

La lavorazione di beni in ambito UE, va indicata, quale servizio, nei modd. Intra, se costituisce una prestazione autonoma.

Diversamente, se la stessa è "accessoria" all'acquisto / cessione UE di un bene, il suo valore sarà incluso nel valore dei beni acquistati / ceduti e conseguentemente va compilato solo il mod. Intra relativo agli acquisti / cessioni.

TOUR OPERATOR

L'Agenzia delle Entrate specifica innanzitutto che il regime IVA speciale previsto a favore delle agenzie viaggio non è interessato dalle modifiche introdotte dal 2010 in materia di territorialità e di conseguenza alla presentazione degli elenchi riepilogativi. *"Pertanto, la vendita di un pacchetto turistico, essendo un servizio che segue il principio del Paese del prestatore, non deve essere inserita negli elenchi Intrastat."*

In merito al trattamento da riservare ai "singoli servizi" (hotel, volo, guida turistica, ecc.) l'Agenzia così si esprime.

Il singolo servizio reso dal tour operator in nome e per conto del cliente UE va considerato attività di intermediazione e pertanto, nei confronti di soggetti passivi, segue la regola generale prevista dall'art. 7-ter, DPR n. 633/72, compresa la presentazione dei modd. Intra servizi.

Nel caso in cui il servizio sia stato previamente acquistato dal tour operator la rivendita dello stesso va assoggettata al regime del margine ex art. 74-ter, comma 5-bis, DPR n. 633/72 e pertanto non va ricompresa nei modd. Intra. Gli acquisti di singoli servizi da parte del tour operator non vanno indicati nei modd. Intra in quanto gli stessi non rientrano nella regola generale ex art. 7-ter, bensì tra quelli *“oggetto di deroghe ai fini della territorialità.”*

INTERMEDIAZIONI PER PRENOTAZIONI ALBERGHIERE

Le prestazioni di intermediazione per le prenotazioni di alberghi siti in Italia in quanto considerate *“generiche”* ex art. 7-ter, DPR n. 633/72 vanno indicate nei modd. Intra quali servizi ricevuti.

Le suddette prestazioni di servizi non vanno quindi inquadrate come *“prestazioni relative ad immobili”* ex art. 7-quater, DPR n.633/72.

GUIDE TURISTICHE

Il servizio reso da una guida turistica va inquadrato nell'art. 7-quinquies, DPR n. 633/72 in quanto tale attività presenta, quale carattere preminente, il *“requisito culturale”*. Ciò comporta che detto servizio non va indicato nei modd. Intra.

SERVIZIO PRENOTAZIONI ON LINE

L'intermediazione per le prenotazioni on line resa da un tour operator italiano nei confronti di un operatore UE rientra nella regola generale ex art. 7-ter e va quindi indicata nei modd. Intra quale servizio reso.

VIAGGIO DI LAVORO

Il biglietto del treno acquistato da un operatore italiano per un viaggio *“di lavoro”* in uno Stato UE così come il pranzo ivi effettuato costituiscono servizi che non rientrano nella regola *“generale”* ex art. 7-ter essendo inquadrabili nell'art. 7-quater, DPR n. 633/72.

Ciò comporta che i suddetti servizi non vanno indicati nei modd. Intra.

TRASPORTO INTRACOMUNITARIO DI BENI

Il trasporto intracomunitario di beni è una prestazione di servizi che, ai fini IVA, rileva nello Stato del committente (se soggetto passivo IVA). Ciò comporta che tale prestazione se, ad esempio, resa da un vettore italiano nei confronti di un committente francese va fatturata senza l'indicazione dell'IVA, ex art. 7-ter e riepilogata nei modd. Intra.

L'eventuale prestazione resa al vettore italiano da un subvettore italiano, essendo territorialmente rilevante, ai fini IVA, in Italia, va fatturata con indicazione dell'IVA e non riepilogata nei modd. Intra.

SPESE DI TRASPORTO ACCESSORIE

Se la spesa di trasporto, addebitata al cliente, costituisce prestazione accessoria, ex art. 12, DPR n. 633/72, ad una cessione UE di beni, l'operazione complessiva va indicata nei modd. Intra cessioni. *“Diversamente, la prestazione di trasporto andrà indicata nei modelli riepilogativi relativi ai servizi”*.

CESSIONE BENI CON LAVORAZIONE DEGLI STESSI IN ITALIA

È stato prospettato il caso di merce ceduta ad un operatore UE, con consegna della stessa ad un soggetto italiano che esegue una lavorazione per il cliente UE (è tale soggetto che *“esegue la cessione intracomunitaria definitiva”*).

L'agenzia dopo aver evidenziato che *“il quesito posto non sia del tutto chiaro”* specifica che *“dallo stesso sembra evincersi che vengono poste in essere due distinte operazioni”*. La prima una cessione di materia prima tra 2 operatori italiani. La seconda una cessione UE dal cliente/operatore italiano che, terminata la lavorazione, effettua la cessione finale dei beni al cliente UE. Tale operazione dovrà essere, quindi, riepilogata nei modd. Intra cessioni.

SOFTWARE “SCARICATO” DA INTERNET

La fattura emessa da un operatore UE ad un operatore italiano, relativa all'acquisto di software *“scaricato”* da Internet, costituisce una prestazione di servizi *“generica”* ex art. 7-ter che va quindi indicata nei modd. Intra quale servizio ricevuto. I modd. Intra vanno compilati con riferimento al *“fornitore”* UE

(venditore) del software ancorché lo stesso sia "prodotto" da un soggetto extraUE.

RIPARAZIONI DI BENI

La riparazione di beni mobili effettuata da operatori italiani nei confronti di operatori UE va indicata nei modd. Intra quale servizio reso.

"Al contrario, non deve essere compilato ai fini fiscali l'Intrastat relativo ai beni" ricevuti (da riparare) ed inviati (riparati). L'invio dei beni da un operatore italiano ad un operatore UE per riparazione, non essendo cessione intracomunitaria, non richiede la compilazione dei modd. Intra ai fini fiscali. Nei mod. Intra andrà indicata, quale servizio ricevuto, la prestazione di riparazione dell'operatore UE.

SERVIZI E-BAY

Un operatore italiano (commercio al dettaglio di abbigliamento) vende la propria merce usufruendo dei servizi Internet offerti da "e-bay".

La suddetta prestazione va indicata nei mod. Intra quale servizio ricevuto. Tali prestazioni vanno infatti considerate ex art. 11, Regolamento UE n. 1777/2005, quali "servizi elettronici" e quindi inquadrabili quali servizi "generici" ex art. 7-ter. *"In particolare alla lettera d) del citato articolo 11 viene previsto che costituisce servizio elettronico «la concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito Internet che operi come mercato on line, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite circa la realizzazione di una vendita per posta elettronica automaticamente via computer.»"*

PROVVIGIONI

Ricadono nella regola "generale" ex art. 7-ter e quindi vanno indicate nei modd. Intra quali servizi ricevuti le intermediazioni fatturate da un operatore UE a un operatore italiano se le citate prestazioni sono rese nell'ambito di un mandato con rappresentanza.

Diversamente, in caso di mandato senza rappresentanza, *"il rapporto tra mandante e mandatario assume la stessa natura del servizio ricevuto dal mandatario stesso"* (l'agente UE). Ciò comporta che, in tal caso, il servizio ricevuto dall'operatore italiano (mandante) da un operatore UE (agente / mandatario) va indicato nei modd. Intra solo se la prestazione acquistata dall'agente di commercio rientra nella regola generale di territorialità (Stato del committente).

DIRITTI DI RIPRODUZIONE DI IMMAGINI

L'acquisto / cessione di diritti di riproduzione di immagini tra operatori UE costituendo prestazione di servizio "generica" ex art. 7-ter va indicata nei modd. Intra quale servizio ricevuto /reso.

DIRITTI D'AUTORE

La cessione del diritto d'autore da parte dell'autore o di un suo erede, (operatori UE) costituisce un servizio reso *"fuori campo applicativo del tributo"* che non richiede la presentazione dei modd. Intra.

La cessione del diritto d'autore resa da soggetto diverso (operatore UE), essendo imponibile IVA in Italia, va indicata nei modd. Intra quale servizio reso.

CORSO DI FORMAZIONE E ADDESTRAMENTO DEL PERSONALE

Il corso di formazione / addestramento del personale ricevuto da un operatore italiano da parte di un operatore UE costituendo una prestazione di servizio "generica" ex art. 7-ter va indicata nei modd. Intra quale servizio ricevuto.

Tali prestazioni se esenti IVA ex art. 10, n. 20), DPR n. 633/72, perché rese da *"istituti o scuole riconosciute da pubbliche amministrazioni e da ONLUS"* non vanno indicate nei modd. Intra.

CESSIONE DI BENI NEL REGIME DEL MARGINE

Le operazioni tra operatori UE soggette al regime del margine non vanno indicate nei modd. Intra ai fini fiscali *"venendo a mancare il principale requisito corrispondente all'effettuazione di un'operazione di cessione o acquisizione intracomunitaria di beni tra soggetti stabiliti in Stati membri U.e. diversi"*.

SPESE ACCESSORIE

Se il trasporto e la lavorazione addebitate da un operatore italiano ad un operatore UE sono considerate

accessorie, ex art.12, DPR n. 633/72, ad una cessione UE di beni (ad esempio, operatore italiano, cede ad un operatore UE, delle sedie dopo averle rivestite del tessuto ricevuto da quest'ultimo) l'operazione, nel suo complesso, va indicata nei modd. Intra cessioni.

DATA E NUMERO FATTURA DA INDICARE NEI MODD. INTRA

Con riferimento ai servizi resi da operatori UE a operatori italiani, la data ed il numero della fattura da indicare nei modd. Intra è quella relativa al registro delle fatture emesse ex art. 23, DPR n. 633/72. *"Qualora, invece, il contribuente annoti, esclusivamente, le fatture degli acquisti intracomunitari in un apposito unico registro sezionale che assolve il doppio obbligo della registrazione nel registro delle fatture emesse ed in quello degli acquisti, il documento avrà una numerazione unica".* In *"ossequio al principio di buona fede"* non è necessario provvedere alla rettifica di eventuali errori commessi prima del 18.3.2010 (ad esempio, nei citati campi è stato indicato il numero e la data fattura del fornitore).

CAMPO "MODALITÀ DI INCASSO "

Nel campo *"Modalità di incasso"* dei modd. Intra servizi va indicato uno dei seguenti 3 codici:

- "A" (accredito): il versamento sul c/c bancario viene effettuato utilizzando anche *"fonti diverse"* dal c/c bancario;
- "B" (bonifico): il versamento sul c/c bancario viene effettuato utilizzando un c/c bancario;
- "X" (altro): l'incasso / pagamento avviene in una diversa modalità rispetto a quelle citate.

Se il pagamento del servizio è effettuato con:

- carta di credito, nel campo *"Modalità di incasso"* va indicato il codice "A" (accredito);
- ricevuta bancaria, nel campo *"Modalità di incasso"* va indicato il codice "X" (altro);

Se al momento della compilazione dei modd. Intra *"il pagamento non è ancora avvenuto il campo «modalità di incasso» va compilato inserendo dati presunti"*.

CAMPO "PAESE DI PAGAMENTO"

Nel campo *"Paese di pagamento"* dei modd. Intra servizi va indicato il codice relativo allo Stato *"in cui il corrispettivo entra nella disponibilità del beneficiario"*.

COMPENSAZIONI DI CREDITI E DEBITI

La "compensazione" di debiti e crediti (di natura commerciale) derivanti da operazioni UE comporta che:

- per ogni operazione va comunque compilato il relativo mod. Intra;
- nel campo *"Modalità di incasso"* va indicato il codice "X" (altro).

CAMPO "MODALITÀ DI EROGAZIONE"

Nel campo *"Modalità di erogazione"* di modd. Intra servizi va indicato uno dei seguenti 2 codici:

- "I" (istantanea): servizi erogati in un'unica soluzione (ad esempio trasporto unitario, singola lavorazione, recupero crediti relativo ad un solo cliente anche se sono emesse diverse fatture);
- "R" (a più riprese): servizi erogati ciclicamente (ad esempio, manutenzioni periodiche, contratto di trasporto che prevede molteplici esecuzioni, contratto di agenzia, pubblicità su cataloghi con più ristampe, rinnovo di licenza software).

INDIVIDUAZIONE DEL "CODICE SERVIZIO"

In caso di incertezza il contribuente deve individuare il codice CPA del servizio più *"vicino"* all'attività effettivamente svolta. L'Agenzia con riferimento ai seguenti servizi "propone" i seguenti codici:

- codice "631130" - *"Spazi pubblicitari in Internet"* per il servizio ricevuto da Google per essere posizionati a capolista nelle ricerche effettuate sul relativo "motore di ricerca";
- codice "464112" - *"Servizi di vendita all'ingrosso di tessuti"* per le provvigioni fatturate su vendita all'ingrosso di tessuti;
- codice "461611" - *"Servizi di vendita all'ingrosso per conto terzi di prodotti tessili"* per le provvigioni fatturate su vendita in conto terzi di tessuti.

Ritiro delle apparecchiature elettriche e elettroniche usate

Dal 18 giugno è scattato l'obbligo dei distributori di ritiro delle apparecchiature elettriche ed elettroniche usate.

Dal 18.6.2010 i distributori (ossia coloro che vendono l'apparecchiatura al consumatore finale - ad esempio, commercianti al minuto) sono obbligati ad assicurare, all'atto della fornitura di un nuovo prodotto, destinato al nucleo domestico, il ritiro gratuito dell'apparecchiatura usata.

L'obbligo riguarda:

- ✓ i grandi elettrodomestici (ad esempio, frigorifero, lavatrice, forno a microonde);
- ✓ i piccoli elettrodomestici (ad esempio, aspirapolvere, tostapane, frullatori);
- ✓ le apparecchiature di consumo (ad esempio, radio, televisori, videocamere);
- ✓ le apparecchiature di illuminazione (ad esempio, tubi fluorescenti);
- ✓ i giocattoli e le apparecchiature per lo sport ed il tempo libero (ad esempio, trenini elettrici, videogiochi, macchine a gettoni);
- ✓ gli utensili elettrici ed elettronici (ad esempio, trapani, seghe, macchine per cucire);
- ✓ i dispositivi medici (ad esempio, apparecchi di radioterapia, apparecchi di cardiologia, apparecchi di dialisi);
- ✓ gli strumenti di monitoraggio e controllo (ad esempio, rivelatori di fumo, regolatori, forni a microonde);
- ✓ i distributori automatici (ad esempio, distributori automatici di cibi e bevande);
- ✓ le apparecchiature informatiche e per telecomunicazioni (ad esempio, personal computer, stampanti, fotocopiatrici).

Il ritiro, da effettuare in ragione di "uno contro uno" (ritiro di un'apparecchiatura usata a fronte della vendita di un'apparecchiatura nuova), è richiesto a condizione che l'apparecchiatura usata sia di tipo equivalente ed abbia svolto le medesime funzioni di quella nuova (così, il commerciante è tenuto a ritirare un walkman a fronte della vendita di un lettore mp3, ovvero a ritirare un televisore con tubo catodico a fronte della vendita di un televisore al plasma).

Il distributore può rifiutare di ritirare l'apparecchiatura usata se:

✓ sussiste un rischio di contaminazione del personale incaricato al ritiro;

ovvero

✓ risulta evidente che l'apparecchiatura non contiene i suoi componenti essenziali o contiene rifiuti diversi dai RAEE.

In tal caso lo smaltimento dei RAEE grava sul detentore, che deve provvedere a proprie spese al conferimento dell'apparecchiatura ad un operatore autorizzato alla gestione di tali rifiuti.

L'obbligo di ritiro non riguarda i distributori e gli installatori / centri di assistenza tecnica di RAEE professionali, per i quali il ritiro grava sul produttore. Tali soggetti possono comunque essere formalmente incaricati dal produttore di provvedere al ritiro.

Il distributore, compreso colui che effettua le televendite o le vendite elettroniche, obbligato al ritiro delle apparecchiature usate, deve informare l'acquirente, con modalità chiare e di immediata percezione, della gratuità del ritiro anche mediante avvisi posti nei locali commerciali, con caratteri facilmente leggibili.

Ritiro dei RAEE

Il ritiro dei RAEE può essere effettuato direttamente presso il domicilio del consumatore ovvero presso il punto vendita (negozi).

Al momento del ritiro dell'apparecchiatura il distributore adempie all'obbligo di tenuta del registro di carico e scarico mediante la compilazione di uno schedario numerato progressivamente nel quale vanno indicati il nominativo e l'indirizzo del consumatore e la tipologia di rifiuto conferito.

Raccolta dei RAEE

La raccolta dei RAEE ritirati (c.d. "raggruppamento"), finalizzata al trasporto presso gli appositi centri di raccolta, può essere effettuata presso i locali del punto vendita ovvero altri luoghi (ad esempio, magazzino), purché non accessibili a terzi e pavimentati.

I RAEE raccolti devono essere:

- protetti dalle acque meteoriche e dal vento utilizzando appositi sistemi di copertura anche mobili e raggruppati, mantenendo separati i rifiuti pericolosi.
- mantenuti integri mediante l'adozione di misure dirette ad evitare il loro deterioramento nonché la fuoriuscita di sostanze pericolose.
- trasportati al centro di raccolta con cadenza mensile e, comunque, al raggiungimento di un quantitativo complessivo pari a 3.500 Kg.

Trasporto dei RAEE

Il trasporto dei RAEE da parte del distributore, direttamente ovvero tramite terzi che agiscono in suo nome, deve essere accompagnato, a seconda del tragitto effettuato, da un documento di trasporto "semplificato" ovvero da una fotocopia del predetto schedario.

Iscrizione all'Albo dei Gestori Ambientali

Per poter effettuare l'attività di raccolta e di trasporto dei RAEE ogni distributore / installatore / centro di assistenza tecnica / trasportatore deve preventivamente iscriversi in un'apposita sezione dell'Albo Nazionale dei Gestori Ambientali.

A tal fine è necessario presentare, alla competente sezione regionale o provinciale dell'Albo, presso la CCIAA, una specifica comunicazione nella quale devono essere indicati:

w la sede dell'impresa

w l'indirizzo del punto vendita presso il quale i RAEE sono raggruppati

w l'indirizzo del luogo (diverso dal punto vendita) presso il quale i RAEE sono raggruppati nonché il nominativo / ragione sociale del proprietario dell'area e il titolo giuridico in base al quale l'area stessa è utilizzata

w le tipologie di RAEE raggruppati, riportando i codici dell'elenco rifiuti di cui all'allegato D, parte IV, D.Lgs. n. 152/2006

w la rispondenza del luogo di raggruppamento dei RAEE ai requisiti richiesti (pavimentazione, protezione dall'acqua e dal vento, ecc.)

w gli estremi identificativi e l'idoneità tecnica dei mezzi utilizzati per il trasporto

w il versamento del diritto annuale di iscrizione all'Albo

Entro 30 giorni dalla presentazione della comunicazione, la sezione regionale dell'Albo rilascia il provvedimento di iscrizione.

L'iscrizione all'Albo:

w non richiede la prestazione di garanzie finanziarie;

w va rinnovata ogni 5 anni;

w è subordinata al versamento del diritto annuale di iscrizione attualmente pari a € 50.

Gestione delle controversie in materia di studi di settore. Circolare 19/E

L'Agenzia delle Entrate nella Circolare 19/E ha illustrato i recenti orientamenti della Corte di Cassazione in materia di Studi di settore e ha fornito disposizioni sul contenzioso pendente.

La Circolare 19/E/2010 in particolare afferma che:

- il contraddittorio consente all'Ufficio di commisurare alla concreta realtà economica del contribuente la presunzione indotta dallo scostamento rilevato;
- l'Ufficio ha l'obbligo di invitare il contribuente *"nel rispetto delle regole del giusto procedimento e del principio di cooperazione tra amministrazione finanziaria e contribuente, a fornire, in contraddittorio, i propri chiarimenti"*;
- la mancata attivazione del contraddittorio comporta l'assenza di un elemento essenziale e imprescindibile del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa. In presenza di tale omissione, puntualmente rilevata dal contribuente nel corso del giudizio di prime cure, gli uffici ometteranno di coltivare le controversie;
- la mancata indicazione delle ragioni, per le quali sono stati disattesi i puntuali rilievi del contribuente, non configura una carenza di motivazione dell'atto di accertamento quando tali ragioni sono comunque state esplicitate dall'Ufficio in sede di contraddittorio e riportate nel relativo verbale ovvero siano comunque desumibili dal medesimo verbale, consegnato al contribuente e quindi da questo conosciuto;
- qualora, a seguito dell'invito al contraddittorio, il contribuente sia rimasto inerte, la motivazione dell'atto può basarsi unicamente sull'applicazione dello studio di settore, con riferimento allo standard applicato. La mancata risposta all'invito potrà costituire motivo idoneo a giustificare la compensazione delle spese di giudizio, in caso di soccombenza all'Agenzia.

Accertamenti sulle vendite immobiliari: chiarimenti

L'Agenzia delle Entrate con circolare n.18/E del 14.04.2010 ha fornito chiarimenti in merito all'impossibilità per l'Amministrazione finanziaria di fondare la rettifica delle dichiarazioni sullo scostamento tra il corrispettivo dichiarato per le cessioni di beni immobili e il relativo valore normale.

L'amministrazione finanziaria ritiene che l'abrogazione della presunzione legale relativa (introdotta dal D.L. n. 223/2006), produca effetti anche con riferimento al periodo pregresso. Venuta meno tale presunzione, lo scostamento dei corrispettivi dichiarati per le cessioni di beni immobili rispetto al valore normale torna a costituire elemento presuntivo semplice.

Pertanto, gli uffici sono chiamati ad esaminare le controversie pendenti alla luce del modificato quadro normativo, abbandonando quelle derivanti da accertamenti non adeguatamente provati.

Cessione d'azienda: il valore normale dell'avviamento

Con sentenza 7023 del 24.03.2010, la Cassazione ha sancito che il valore normale dell'avviamento accertato definitivamente ai fini dell'imposta di registro non vincola in maniera assoluta l'amministrazione e il contribuente in sede di accertamento ai fini IRPEF.

La Cassazione ha sancito che il valore normale dell'avviamento accertato definitivamente ai fini dell'imposta di registro non vincola in maniera assoluta l'amministrazione e il contribuente in sede di accertamento ai fini IRPEF, ma *"legittima soltanto l'Amministrazione finanziaria a procedere in via induttiva all'accertamento del reddito da plusvalenza patrimoniale relativa al valore di avviamento, realizzata a seguito di cessione di azienda"*.

Resta a carico del contribuente l'onere della prova contraria, ben potendo quest'ultimo superare (anche con

ricorso a elementi indiziari) la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato col valore di mercato accertato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro, dimostrando di avere in concreto venduto ad un prezzo inferiore.

Irpef - risposte a quesiti relativi a deduzioni, detrazioni e crediti di imposta

L'Agenzia delle Entrate ha risposto a numerosi quesiti in materia di deduzioni, detrazioni e crediti di imposta per le persone fisiche nella Circolare 21/E del 23-4-2010.

La Circolare 21/E/2010 ha, tra i vari chiarimenti forniti, puntualizzato che:

- la disposizione che prevede la decadenza dal beneficio in caso di omesso invio della comunicazione di fine lavori, prevista ai fini della detrazione del 36%, deve considerarsi superata a partire dalla detrazione richiesta per il periodo 2003;
- nel caso di interventi di risparmio energetico per i quali non è previsto il collaudo, ai fini del rispetto dei termini previsti per l'invio della documentazione all'Enea, la data di fine lavoro può essere approvata anche con altra documentazione emessa dal soggetto che ha eseguito i lavori. Non è valida a tal fine un'autocertificazione del contribuente;
- la detrazione del 55% non può essere riconosciuta sull'intera spesa sostenuta per l'installazione dell'impianto centralizzato di climatizzazione invernale, riferibile anche al riscaldamento delle unità prive di un preesistente impianto termico, ma deve essere limitata alla parte di spesa imputabile alle unità nelle quali tale impianto era presente. Ai fini della individuazione della quota di spesa detraibile, sarà utilizzato un criterio di ripartizione proporzionale basato sulle quote millesimali riferite a ciascun appartamento;
- il mancato o l'irregolare assolvimento dell'adempimento di comunicazione all'Agenzia delle Entrate per i lavori che proseguono per più periodi di imposta, non comporta la decadenza del beneficio della detrazione del 55%;
- non è possibile beneficiare della detrazione del 19% per i canoni di locazione corrisposti dagli studenti universitari fuori sede nell'ipotesi di subaffitto.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni eventuale chiarimento e porge cordiali saluti.

LS Lexjus Sinacta - Avvocati e Commercialisti Associati