

Ranocchi
software

Novità professionali vigenti e in divenire

Mauro Nicola

12 novembre 2024

Ranocchi
software

Agenda

- **Il nuovo sistema sanzionatorio**
 - Ravvedimenti e sanzioni
 - Infedeli dichiarazioni
 - Omesse dichiarazioni
 - Il (nuovo) ravvedimento operoso
- **Il reddito di lavoro autonomo nella Riforma**
 - Le novità normative
 - Le nuove operazioni straordinarie
 - La delega fiscale e operazioni straordinarie
 - Le operazioni di trasformazione dello studio professionale

Il nuovo sistema sanzionatorio

Entrata in vigore

Entrata in vigore

D.LGS. 87 DEL 2024

- ART. 2, MODIFICHE AL D. LGS. 471/97
- ART. 3, MODIFICHE AL D. LGS. 472/97
- ART. 4, ULTERIORI MODIFICHE SANZIONATORIE

5

Entrata in vigore

D.LGS. 87 DEL 2024

ART. 5

- 1. Le disposizioni di cui agli articoli **2, 3** e 4 si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.

NON PREVISTA L'APPLICAZIONE REATROATTIVA

6

Entrata in vigore

D.LGS. 87 DEL 2024

ART. 5, CONSEGUENZE:

-TUTTE LE VIOLAZIONI FINO AL 31 AGOSTO 2024, RISENTONO DEL VECCHIO SISTEMA SANZIONATORIO, DUNQUE RAVVEDIMENTI DEL PASSATO CON VECCHIE SANZIONI;

-A DECORRERE DAL 1° SETTEMBRE 2024, NUOVE SANZIONI.

7

NUOVE SANZIONI E RAVVEDIMENTO: DECORRENZA

VIOLAZIONI FINO AL 31.8.2024

Esempi: omessi versamenti, erronee dichiarazioni del passato, dichiarazione inviata entro il 31.8.2024 e poi corretta

SISTEMA SANZIONATORIO VECCHIO

MODALITÀ DI RAVVEDIMENTO VECCHIA

VIOLAZIONI DALL'1.9.2024

Esempi: omessi versamenti, dichiarazione inviata dall'1.9.2024 e poi corretta

SISTEMA SANZIONATORIO NUOVO

MODALITÀ DI RAVVEDIMENTO NUOVA

Considerazioni preliminari

La differenza di fondo

- PRESENZA DI UNA DICHIARAZIONE VALIDA
- DICHIARAZIONE PRODOTTA NEI TERMINI
- DICHIARAZIONE PRODOTTA NEI 90 GG SUCCESSIVI ALLA SCADENZA (SANZIONE 250 EURO, RAVVEDIBILE)

La differenza di fondo

POSSIBILITA' DI RAVVEDIMENTO

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO E' POSSIBILE SONO
IN RIFERIMENTO ALLE DICHIARAZIONI
VALIDAMENTE PRODOTTE, INCLUSE LE
DICHIARAZIONI INVIATE ENTRO I 90 GG
SUCCESSIVI ALLA SCADENZA

L'infedele dichiarazione

Le sanzioni per infedele dichiarazione

ARTICOLO 1 DEL D.LGS. 471/97, co. 2

ANTE RIFORMA (FINO 31/8)

- SANZIONE 90-180%
- FISSA (SENZA DANNO
- PER ERARIO) A 250 €

POST RIFORMA (DA 01/09)

- SANZIONE 70%
- MINIMO 150 €
- FISSA 250 €
- NUOVO CO. 2 BIS

13

La novità

NUOVO ARTICOLO 1 DEL D.LGS. 471/97, co. 2 bis

Se la violazione di cui al comma 2 emerge dalla presentazione di una dichiarazione integrativa non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e, comunque, **prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza** di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo, **si applica sull'ammontare delle imposte dovute la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, aumentata al doppio**. Se non sono dovute imposte si applica la misura minima di cui al comma 2, primo periodo.

14

Sanzione ante controllo

ART. 1, D.LGS. 471/97, co. 2 bis

Sanzione irrogabile:

- Sanzione del 50% a regime;
- Sanzione ridotta alla metà (ossia 25%) per versamenti entro i 90 gg dalla scadenza;
- Nei primi 15 gg, sanzione giornaliera al 1,66%.

**MA SE INTEGRATIVA NEI 90 GG?
RESTANO CHIARIMENTI DELLA CIRCOLARE
42 DEL 2016?**

15

Il dubbio

INTEGRATIVA ENTRO 90 GG

CIRCOLARE 42/16

ANTE RIFORMA (FINO 31/8)

- SANZIONE ART. 13
- OLTRE FISSA A 250 €

NUOVO CO. 2 BIS

POST RIFORMA (DA 01/09)

- SANZIONE DOPPIO ART. 13

ESEMPIO: INTEGRATIVA IL 15 GENNAIO (ENTRO 90 GG) E VERSAMENTO RITARDO DA SETTEMBRE 24, OLTRE 90 GG DATA SCADENZA, SANZIONE 25% OLTRE 250 € O SANZIONE 50%?

VERSAMENTI RITARDO DA 30 NOVEMBRE, ENTRO 90 GG DA SCADENZA, SANZIONE 12,5% OLTRE 250€ O SANZIONE 25%?

16

NUOVE SANZIONI PER LE INFEDELI DICHIARAZIONI

ANTE CONTROLLO



SANZIONE 1,66% AL GIORNO NEI PRIMI 15 GG.

SANZIONE 25% TRA 16 E 90 GG. DI RITARDO

SANZIONE 50% OLTRE 90 GG. DI RITARDO

Sanzione post avvio controllo

• ART. 1, D.LGS. 471/97, co. 2

- Sanzione irrogabile:
- - Sanzione del 70% CON MINIMO 150
- **NB SITUAZIONE DEL CONTROLLO PER LA CORRETTA GESTIONE DEL RAVVEDIMENTO**
- (DIFFERENZE TRA ANTE PVC O SCHEMA D'ATTO E PRESENZA DI PVC E/O SCHEMA D'ATTO)

NUOVE SANZIONI PER LE INFEDELI DICHIARAZIONI

POST CONTROLLO

SANZIONE 70%

SANZIONE 105/140% PER LE FRAUDOLENTE

SANZIONE 4,6,67% PER GLI ERRORI DI COMPETENZA
(MA SOLO A SEGUITO DI ACCERTAMENTO DEL FISCO)

RAVVEDIMENTO PER LE INFEDELI DICHIARAZIONI

NUOVO ART. 13, D.LGS. 472/1997

RIDUZIONE AD 1/7 ANTE CONTROLLO

RIDUZIONE AD 1/6 CON SCHEMA D'ATTO

RIDUZIONE AD 1/5 CON VERIFICA;
AD 1/4 SE SI AGGIUNGE ANCHE LO SCHEMA D'ATTO

SANZIONI E RAVVEDIMENTO INFEDELI DICHIARAZIONI: COME COMPORTARSI

VIOLAZIONI FINO AL 31.8.2024

Esempio: dichiarazione infedele riferita all'anno 2022, prodotta il 15.10.2023

Integrativa e ravvedimento al gennaio 2027, ante controllo

SANZIONE 90%

RIDUZIONE AD 1/6 = **15%**

VIOLAZIONI DALL'1.9.2024

Esempio: dichiarazione infedele riferita all'anno 2023, prodotta il 31.10.2024

Integrativa e ravvedimento a gennaio 2027, ante controllo

SANZIONE 50%

RIDUZIONE AD 1/7 = **7,14%**

Sanzioni ipotesi fraudolente

NUOVO CO. 3 DELL'ART. 1 D.LGS. 471/97

ANTE RIFORMA (FINO 31/8)

- SANZIONE 135-270%

POST RIFORMA (DA 01/09)

- SANZIONE 105-140%

Altre ipotesi

ACCERTAMENTI «LIEVI» O DI ERRORI DI COMPETENZA

ART. 1, co. 4

Fuori dai casi di cui al comma 3 (IPOTESI FRAUDOLENTE) la sanzione di cui al comma 2 (INFEDELE) è **ridotta di un terzo** quando la maggiore imposta o il minore credito accertati sono complessivamente inferiori al tre per cento dell'imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a euro 30.000. La medesima riduzione si applica quando, fuori dai casi di cui al comma 3, l'infedeltà è conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito, purché il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Se non vi è alcun danno per l'Erario, la sanzione è pari a euro 250.

SANZIONE 70 x 2/3 = 46,67%

N.B.

SOLO IN ACCERTAMENTO, NON USABILE IN RAVVEDIMENTO RIDUCIBILE AD 1/3 CON ADESIONE

Altre ipotesi

CEDOLARE SECCA

ART. 1, co. 7

nelle ipotesi di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, se nella dichiarazione dei redditi **il canone** derivante dalla locazione di immobili ad uso abitativo **non è indicato o è indicato in misura inferiore** a quella effettiva, **si applicano in misura raddoppiata**, rispettivamente, le sanzioni amministrative previste dai precedenti commi 1 e 2.

SANZIONE 70 x 2 = 140% (CON MINIMO 300) PER INFEDELE

SANZIONE 120 x 2 = 240% (CON MINIMO 500) PER OMESSA

N.B. OMESSI VERSAMENTI CON SANZIONI ART. 13

Mondo IVA e sostituti

ARTICOLI 2 E 5 D.LGS. 471/97

MEDESIMO ASSETTO DICHIARAZIONI INFEDELI II.DD.

Ai fini IVA è inoltre previsto che le sanzioni applicabili ai soggetti che fruiscono dei regimi speciali di cui agli articoli 70.1 e da 74-quinquies a 74-septies del d.P.R. n. 633 del 1972, sono ridotte:

- al **45%** se presentano la dichiarazione entro tre anni dalla data in cui essa avrebbe dovuto essere presentata,
- al **25%** qualora presentino la dichiarazione entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

25

Rimborsi IVA

ARTICOLO 5, co. 5, D.LGS. 471/97

RIMBORSO IN ASSENZA DEI PRESUPPOSTI

Sanzione del 25%

Ove l'eccedenza erroneamente chiesta a rimborso risulti effettivamente maturata, non si dà luogo al suo recupero ma solo a quello degli interessi, nella misura prevista dall'articolo 38-bis, co. 9, DPR 633/72.

26

Ulteriori modifiche

ARTICOLI 6 e seguenti D.LGS. 471/97

Sanzione 70% per violazione documentazione e registrazione operazioni imponibili;

Sanzione 5% per operazioni non imponibili;

Sanzione 70% per importo non memorizzato o trasmesso (trasmissione telematica dei corrispettivi);

Sanzione 70% per mancata emissione ricevuta o scontrino;

Sanzione massima di 1000 euro per errata trasmissione dei corrispettivi giornalieri che non hanno inciso il tributo.

27

L'omessa dichiarazione

Omessa dichiarazione

ARTICOLO 1, co. 1, D.LGS. 471/97 dal 1° settembre 2024

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, si applica la sanzione amministrativa del **centoventi per cento** dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000. **Le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.**

29

Omessa dichiarazione

ARTICOLO 1, nuovo co. 1 bis, D.LGS. 471/97 da 1/9/2024

Se la dichiarazione omessa è presentata con ritardo superiore a novanta giorni ma non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e, **comunque, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza** di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo, si applica **sull'ammontare delle imposte dovute la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, aumentata al triplo**. Se non sono dovute imposte, si applica il comma 1, secondo e terzo periodo.

30

Sanzione ante controllo

ART. 1, D.LGS. 471/97, co. 1 bis

Sanzione irrogabile:

- Sanzione del 75% a regime;
- Sanzione ridotta alla metà (ossia 37,5%) per versamenti entro i 90 gg dalla scadenza;
- Nei primi 15 gg, sanzione giornaliera al 2,49%.

Non ravvedibile

31

Implicazioni

ART. 1, D.LGS. 471/97, co. 1 bis

IN CASO DI CONTROLLO PER UN'OMESSA DICHIARAZIONE:

- **PER LE IMPOSTE VERSATE SPONTANEAMENTE IN COLLEGAMENTO ALLA DICHIARAZIONE PRODOTTA, SI APPLICA LA SANZIONE PARI AL TRIPLO DI QUELLA DELL'ART. 13;**
- **PER LE EVENTUALI ULTERIORI IMPOSTE EMERGENTI DAL CONTROLLO, LA SANZIONE E' PARI AL 120%.**

32

Ipotesi fraudolente

IL PARADOSSO

A DIFFERENZA DELLE DICHIARAZIONI INFEDELI, NON VI E' ALCUNA SPECIFICA PREVISIONE PER IL CASO DI OMESSA DICHIARAZIONE. DUNQUE NEL CASO DEL CONTROLLO, RESTANO:

- **LA SANZIONE MASSIMA DEL 120%;**
- **SE IL CONTRIBUENTE HA COMUNQUE PRODOTTO LA DICHIARAZIONE ANTE CONTROLLO E VERSATO LE IMPOSTE, LA SANZIONE PARI AL TRIPLO DI QUELLA DELL'ART. 13, D. LGS. 471/97.**

IL NUOVO RAVVEDIMENTO OPEROSO

LA (NUOVA) GESTIONE DEI RAVVEDIMENTI

Il RAVVEDIMENTO OPEROSO

RAVVEDIMENTO OPEROSO



ISTITUTO NATO PER CONSENTIRE AL CONTRIBUENTE DI SANARE LE
PROPRIE IRREGOLARITÀ TRIBUTARIE MEDIANTE LA COMPLIANCE
(SPONTANEO ADEMPIMENTO DEI DOVERI FISCALI)

POSSIBILITÀ CONTRIBUENTE

DICHIARARE REDDITI ULTERIORI RISPETTO A QUELLI GIÀ DICHIARATI
ESEGUIRE PAGAMENTI OMESSI O ESEGUITI IN MISURA INSUFFICIENTE
ASSolvere A ADEMPIMENTI NON EFFETTUATI IN PRECEDENZA

Il RAVVEDIMENTO OPEROSO

Il vantaggio per il contribuente consiste nella riduzione della sanzione che verrebbe irrogata in caso di accertamento da parte degli Enti preposti



PER POTER CALCOLARE LA SANZIONE, SULLA QUALE EFFETTUARE IL RAVVEDIMENTO OPEROSO, OCCORRERÀ FARE RIFERIMENTO ALLE NORME CONTENUTE NEL D. LGS. 471/1997

Il RAVVEDIMENTO OPEROSO

ARTICOLO 13 D.LGS. n. 472/97



**RIDUZIONE
SANZIONI A
CONDIZIONE CHE**



LA VIOLAZIONE NON SIA ANCHE
CONSTATA

NON SIANO INIZIATI ACCESSI, ISPEZIONI,
VERIFICHE

NON SIANO INIZIATE ATTIVITA' DI
ACCERTAMENTO DELLE QUALI IL
CONTRIBUENTE ABBA AVUTO FORMALE
CONOSCENZA

Il RAVVEDIMENTO OPEROSO

CAUSE OSTATIVE



AVVISI DI ACCERTAMENTO

LIQUIDAZIONE AUTOMATICA

CONTROLLO FORMALE

Il RAVVEDIMENTO OPEROSO

NON OSTATIVE



ACCESSI

ISPEZIONI

VERIFICHE E ALTRE ATTIVITA' DI ACCERTAMENTO

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

- Il ravvedimento può essere utilizzato per regolarizzare il mancato, omesso o insufficiente versamento di imposte e tributi come:
- IVA - IRPEF - ADDIZIONALE REGIONALE E COMUNALE IRPEF - IRES - IMU - TASI -
- TARI - IRAP - imposte di registro,
- ipotecarie e catastali



IL PERFEZIONAMENTO DEL RAVVEDIMENTO OPEROSO AVVIENE CON IL PAGAMENTO DELL'IMPOSTA DOVUTA, DEGLI INTERESSI E DELLA SANZIONE RIDOTTA

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

01 GENNAIO 2024



IL TASSO DI INTERESSE LEGALE È PASSATO
DAL 5% AL 2,5% IN RAGIONE D'ANNO

Il RAVVEDIMENTO OPEROSO

- 1 >> OMESSO/PARZIALE VERSAMENTO: SANZIONE DEL 25%
- 2 >> VERSAMENTI CON RITARDI NON SUPERIORI A 90 GIORNI: SANZIONE DEL 12,5%
- 3 >> VERSAMENTI CON RITARDI NEI PRIMI 15 GIORNI: SANZIONE 0,83% AL GIORNO
- 4 >> SANZIONE CREDITI NON SPETTANTI: 25%
- 5 >> SANZIONE CREDITI INESISTENTI: 70% - SE DERIVANTI DA COMPORTAMENTI FRAUDOLENTI: SANZIONE DA 105 A 140%

Il RAVVEDIMENTO OPEROSO

OMESSO/PARZIALE VERSAMENTO



LA SANZIONE DELL'ART. 13 DELLA 471/97 SI APPLICA NEI CASI DI LIQUIDAZIONE DELLA
MAGGIOR IMPOSTA AI SENSI DEGLI ARTICOLI:
36-BIS E 36-TER DPR 600/1973 / 54-BIS DPR 633/1972

FUORI DEI CASI DI TRIBUTI ISCRITTI A RUOLO, LA SANZIONE SI APPLICA
ALTRESÌ IN OGNI IPOTESI DI MANCATO PAGAMENTO DI UN TRIBUTO O DI
UNA SUA FRAZIONE NEL TERMINE PREVISTO

NUOVE SANZIONI PER GLI OMESSI O INCOMPLETI VERSAMENTI

NUOVO ART. 13, D.LGS. 471/1997

SANZIONE 0,83% AL GIORNO NEI PRIMI 15 GG.

SANZIONE 12,5% TRA 16 E 90 GG. DI RITARDO

SANZIONE 25% OLTRE 90 GG. DI RITARDO

Il RAVVEDIMENTO OPEROSO

OMESSO/PARZIALE VERSAMENTO

PRIMI 14 GG
DI RITARDO

RITARDO DAL 15° AL 90°
GIORNO

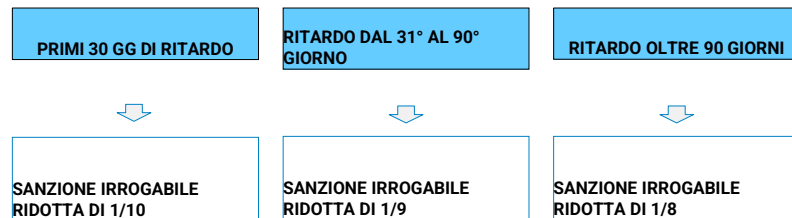
RITARDO OLTRE 90 GIORNI

SANZIONE 0,83% GIORNO

SANZIONE DEL 12,50%

SANZIONE DEL 25%

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO



IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

GIORNI DI RITARDO	SANZIONE BASE	RAVVEDIMENTO
1	0,83%	0,08%
2	1,66%	0,17%
3	2,49%	0,24%
14	11,62%	1,16%
18	12,5%	1,25%
28	12,5%	1,25%
32	12,5%	1,39%
89	12,5%	1,39%
91	25%	3,125%
150	25%	3,125%

Il RAVVEDIMENTO OPEROSO

Ulteriori esemplificazioni ravvedimento del versamento dell'importo di 1.000 euro entro i primi 15 giorni dalla scadenza

GIORNI DI RITARDO	SANZIONE IRROGABILE	RIDUZIONE 1/10 RAVVEDIMENTO	
1	8,33 euro	0,83 euro	$1.000 \times 12,5\% \times 1/15 \times 1/10$
10	83,33 euro	8,33 euro	$1.000 \times 12,5\% \times 10/15 \times 1/10$
14	116,66 euro	11,66 euro	$1.000 \times 12,5\% \times 14/15 \times 1/10$
15	125 euro	12,5 euro	$1.000 \times 12,5 \times 1/10$

Il RAVVEDIMENTO OPEROSO

IL CORRETTO RAVVEDIMENTO

- 1 IMPOSTE, INTERESSI E SANZIONI VANNO VERSATI NEI TERMINI DELLA NORMA (CIRCOLARE 180/1998)
- 2 IL VERSAMENTO DELL'IMPOSTA FISSA L'AMMONTARE DELLA SANZIONE E DEGLI INTERESSI (CIRCOLARE 42/2016)
- 3 LA RIDUZIONE DELLA SANZIONE E' DETERMINATA IN FUNZIONE DEL RITARDO DELLA CONCLUSIONE DELLA PROCEDURA DI RAVVEDIMENTO
- 4 ESEMPIO: RITARDO 20 GG, SANZIONE 12,5%, INTERESSI FINO A 20 GG PERFEZIONAMENTO DEL RAVVEDIMENTO CON RITARDO DI 100 GG: SANZIONE RIDOTTA AD 1/8 (E NON DUNQUE AD 1/10)

RAVVEDIMENTO

NUOVO ART. 13, D.LGS. 472/1997



RIDUZIONE AD 1/10 NEI PRIMI 30 GG.

RIDUZIONE AD 1/9 TRA 31 E 90 GG. DI RITARDO

RIDUZIONE AD 1/8 OLTRE 90 GG. DI RITARDO

ESEMPI

- OMESSO VERSAMENTO DEL 31 LUGLIO 2024
- CORREZIONE AL 15 OTTOBRE 2024
- SANZIONE 15% (VECCHIA SANZIONE - RITARDO TRA 31 E 90 GIORNI)
- RIDUZIONE AD 1/9 (VECCHIO RAVVEDIMENTO)
- **OMESSO VERSAMENTO DEL 30 NOVEMBRE 2024**
- **CORREZIONE AL 15 DICEMBRE 2024**
- **SANZIONE 12,5% (NUOVA SANZIONE - RITARDO 15 GIORNI)**
- **RIDUZIONE AD 1/10 (NUOVO RAVVEDIMENTO)**

Il RAVVEDIMENTO OPEROSO

OMESSO VERSAMENTO

SE IL PAGAMENTO DEL RAVVEDIMENTO DOVESSE SCADERE IN UN SABATO O GIORNO FESTIVO, IL PAGAMENTO SI CONSIDERA TEMPESTIVO SE EFFETTUATO NEL PRIMO GIORNO NON FESTIVO UTILE

Il RAVVEDIMENTO OPEROSO

EFFETTI SUL PIANO PENALE

OLTRE ALLA RIDUZIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE, IL RAVVEDIMENTO OPEROSO COMPORTA RIFLESSI POSITIVI ANCHE SUL PIANO PENALE, COSTITUENDO CAUSA DI NON PUNIBILITÀ O CIRCOSTANZA ATTENUANTE DEI REATI TRIBUTARI EVENTUALMENTE COMMESSI

Le novità del reddito di lavoro autonomo

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Articolo 17, comma 1 Lettera g-ter) sostituita

"Corrispettivi per cessione della clientela, incluse plusvalenze..."

TUIR – Articolo 17 Testo a fronte	
TUIR – Art. 17 (previgente)	TUIR – Art. 17 (nuova versione)
g-ter) corrispettivi di cui all'articolo 54, comma 1-quater, se percepiti in unica soluzione;	«g-ter) corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali, includere le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni , società ed enti, comunque riferibili all'attività artistica o professionale, se percepiti, anche in più rate, nello stesso periodo di imposta; »

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

- **Articolo 54** - (Determinazione del reddito di lavoro autonomo)
- **Articolo 54-bis** - (Plusvalenze e altri proventi)
- **Articolo 54-ter** - (Rimborsi e riaddebiti)
- **Articolo 54-quater** - (Minusvalenze)
- **Articolo 54-quinquies** - (Spese relative ai beni mobili e immobili)
- **Articolo 54-septies** - (Altre spese)
- **Articolo 54-octies** - (Determinazione dei redditi assimilati a quello di lavoro autonomo)

57

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Articolo 54 Determinazione del reddito di lavoro autonomo

IL PRINCIPIO DI ONNICOMPRESIVITÀ

Differenza tra **tutte le e in valori in genere a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta** e spese sostenute...

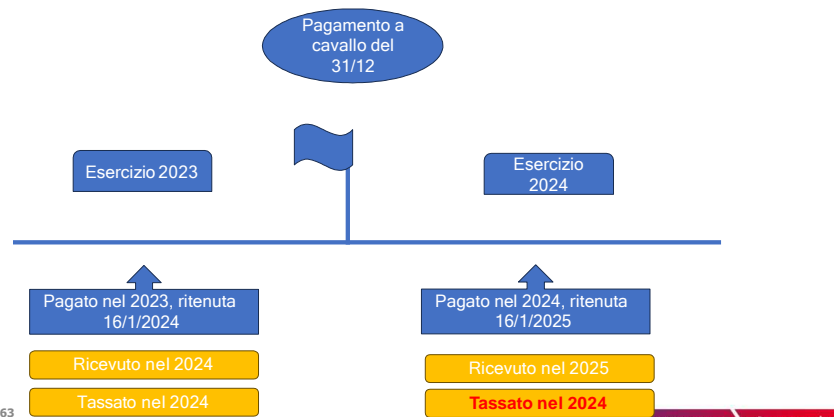


Nuova regola di **imputazione** somme percepite nel periodo d'imposta
(cassa + ritenuta sostituto d'imposta)

62

Nel caso in cui il compenso **non sia soggetto a ritenuta**, il medesimo è imputato al periodo d'imposta in cui è stato percepito secondo l'ordinario criterio di **tassazione di cassa**

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo



63

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Esclusioni dal Reddito - non concorrono a formare il reddito:

- **Contributi previdenziali** a carico del soggetto che li corrisponde ex Lege (Cpa)
- **Rimborso spese** addebitate analiticamente al committente (**non deducibili**)
- **Riaddebito spese comuni** degli immobili (anche promiscui) per lo svolgimento dell'attività (**non deducibili**)

Esclusione delle somme percepite a titolo di rimborso delle spese sostenute e riaddebitate al cliente, non deducibili dal reddito dell'esercente arte o professione ex nuovo art. 54-ter

60

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Esclusioni dal Reddito - non concorrono a formare il reddito:

Le spese relative all'esecuzione di un incarico conferito e sostenute direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista.

61

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Articolo 54-bis: Plusvalenze e altri proventi

Plusvalenze beni mobili strumentali (esclusi oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione):

- ✓ Cessione a titolo oneroso
- ✓ Risarcimento per danni
- ✓ Consumo personale o familiare

CORRISPETTIVO (VALORE NORMALE)

—

COSTO NON AMMORTIZZATO DEL BENE

La plusvalenza rileva nella stessa **proporzione** esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato

62

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Articolo 54-bis: Plusvalenze e altri proventi

*In caso di cessione del contratto di locazione finanziaria avente a oggetto **beni immobili e mobili strumentali**, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui all'articolo 54-septies, comma 2, concorre a formare il reddito il **valore normale del bene al netto** del prezzo stabilito per il **riscatto** e dei **canoni** relativi alla residua durata del contratto, **attualizzati** alla data della cessione medesima, nonché, in caso di **beni immobili**, della **quota capitale dei canoni**, già maturati, **indeducibile** in quanto riferibile al **terreno**.*

63

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Articolo 54-ter: Rimborsi e Riaddebiti

Le spese per (art. 54, c. 2, lett. b) e c) del Tuir):

b) rimborso delle spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un

incarico e **addebitate analiticamente in capo al committente;**

c) riaddebito ad altri soggetti delle spese sostenute per l'**uso comune degli immobili** utilizzati, anche promiscuamente, per l'esercizio di tali attività e per i servizi a essi connessi.

non sono deducibili a meno che non soddisfino determinate condizioni.

64

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Articolo 54-ter: Rimborsi e Riaddebiti

Le spese per (art. 54, c. 2, lett. b) e c) del Tuir):

b) **rimborso** delle spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e **addebitate analiticamente in capo al committente**;

non sono deducibili a meno che non soddisfino determinate condizioni.

Spese di viaggio, trasporto, vitto e alloggio sono del tutto irrilevanti ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, non concorrendo dette somme alla formazione del reddito sia dal lato attivo (con conseguente **inapplicabilità della ritenuta** da parte del committente) sia dal lato passivo (con conseguente **indeducibilità** delle spese sostenute oggetto di rimborso)

65

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Articolo 54-ter: Rimborsi e Riaddebiti

b) **rimborso** delle spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e **addebitate analiticamente in capo al committente**;

deducibili a partire dalla data in cui:

*a) il committente ha fatto ricorso o è stato assoggettato a uno degli **istituti di regolazione** disciplinati dal **codice della crisi d'impresa** e dell'insolvenza di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, o a procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni;*

*b) la **procedura esecutiva** individuale nei confronti del committente sia rimasta **infruttuosa**;*

*c) il diritto alla riscossione del corrispondente **credito** si è **prescritto**.*

66

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

... il committente si considera che **abbia fatto ricorso** o sia stato **assoggettato** a uno degli istituti disciplinati dal citato codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al decreto legislativo n. 14 del 2019:

a) in caso di **liquidazione giudiziale** o di **liquidazione controllata** del sovraindebitato, dalla **data della sentenza** di apertura della liquidazione giudiziale o controllata;

b) in caso di **liquidazione coatta amministrativa**, dalla **data del provvedimento** che la dispone;

c) in caso di **procedura di amministrazione straordinaria** delle grandi imprese in crisi, dalla **data di ammissione** alla procedura;

d) in caso di **procedura di concordato preventivo**, dalla data del **decreto di apertura** della procedura;

e) in caso di **accordo di ristrutturazione dei debiti** e di piano di ristrutturazione soggetto a omologazione, dalla **data di omologazione** dell'accordo ovvero del piano;

f) in caso di **piano attestato di risanamento**, dalla **data certa** degli atti e dei contratti di cui all'articolo 56, comma 5, del predetto codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al decreto legislativo n. 14 del 2019;

g) in caso di **contratto o accordo** di cui all'articolo 23, comma 1, lettere a), b) e c), del citato decreto legislativo n. 14 del 2019, dalla **data certa** di tali atti;

h) in caso di **concordato semplificato** di cui all'articolo 25-sexies del medesimo decreto legislativo n. 14 del 2019, dalla **data del decreto** previsto dal citato articolo 25-sexies, comma 4;

i) in caso di **concordato minore**, dalla **data di apertura** della procedura;

l) in caso di **ristrutturazione dei debiti del consumatore** di cui all'articolo 67 e seguenti del citato codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al decreto legislativo n. 14 del 2019, dalla **data della pubblicazione della relativa proposta** ai sensi dell'articolo 70 del medesimo decreto.

+ istituti di **diritto estero equivalenti** previsti in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni

71

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Articolo 54-ter: Rimborsi e Riaddebiti

- b) rimborso delle spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e **addebitate analiticamente in capo al committente**;

Se < 2.500 euro

non rimborsate dal committente **entro 1 anno** dalla loro fatturazione **sono in ogni caso**

deducibili a partire dal periodo di imposta nel corso del quale scade il detto periodo annuale

68

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Articolo 54-quater: Minusvalenze

Minusvalenze beni mobili strumentali (esclusi oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione):

- ✓ Cessione a titolo oneroso
- ✓ Risarcimento per danni
- ✓ **Consumo personale o familiare**

CORRISPETTIVO (VALORE NORMALE)

—

COSTO NON AMMORTIZZATO DEL BENE

La minusvalenza rileva nella stessa **proporzione** esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato

69

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Articolo 54-quinquies: Spese relative ai beni mobili e immobili

- ✓ **Ammortamento** come da DM 31.12.1988 ridotti al **50%** primo anno + deduzione int. **516,40**
- ✓ Deduzione **canoni** di locazione finanziaria:
 - ✓ **non inferiore a 12 anni** per gli immobili (tolto il **terreno al 20%**)
 - ✓ **veicoli ex art. 164**, c. 1 lett. b) periodo non inferiore al periodo di ammortamento
 - ✓ altri, periodo **non inferiore alla metà** del periodo di ammortamento

IMMOBILI ??? L. 111/2023 !!!

70

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Articolo 54-quinquies: Spese relative ai beni mobili e immobili

NOVITA!

✓ Ammortamento come da DM 31.12.1988 ridotti al 50% primo anno + deduzione int. 516,40

Quindi non entrata in funzione del bene ma sempre **per cassa?**



Art. 102, c. 1 Tuir "Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio dell'entrata in funzione del bene".

71

Deduzione acquisto immobili ex L. 111/2023

✓ ELIMINAZIONE DELLA **DISPARITÀ** DI TRATTAMENTO TRA L'ACQUISTO IN **PROPRIETÀ** E L'ACQUISIZIONE IN LOCAZIONE FINANZIARIA (**LEASING**) DEGLI IMMOBILI STRUMENTALI E DI QUELLI ADIBITI PROMISCUAMENTE ALL'ESERCIZIO DELL'ARTE O PROFESSIONE E ALL'USO PERSONALE O FAMILIARE DEL CONTRIBUENTE



72

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Articolo 54-quinquies: Spese relative ai beni mobili e immobili

- ✓ Spese **ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria** di immobili deducibili in **quote costanti** nel periodo d'imposta in cui sono sostenute e nei **5 successivi**
- ✓ **Spese per uso** promiscuo (diversi dai veicoli) deducibili al **50%** (anche se in leasing)
- ✓ **Immobili utilizzati promiscuamente** al **50% della rendita o del canone di leasing** (+ spese per servizi sempre al 50%)
- ✓ **Telefonia all'80%**

73

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Articolo 54-sexies: Spese relative a beni immateriali

AMMORTAMENTO

- ✓ diritti di utilizzazione di **opere dell'ingegno, brevetti industriali, processi, formule e informazioni** relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico deducibili in misura non superiore al **50% del costo**
- ✓ **altri** diritti di natura **pluriennale** deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal **contratto** o dalla **legge**
- ✓ costo di acquisizione della **clientela** e di elementi immateriali relativi alla denominazione o ad altri elementi distintivi dell'attività artistica o professionale deducibili in misura non superiore a **1/18 del costo**

74

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Articolo 54-septies: Altre spese

- ✓ Spese **alberghiere** e somministrazione alimenti e bevande **75% + 2%** compensi
- ✓ Spese **rappresentanza** 1% compensi (+oggetti d'arte, antiquariato o da collezione + beni ceduti a titolo gratuito)
- ✓ Corsi di **formazione** (+ convegni/congressi + viaggio/soggiorno) con limite di **10.000 euro**
- ✓ **5.000 euro** per spese per servizi personalizzati di **certificazione delle competenze**, orientamento, ricerca e sostegno **all'auto-imprenditorialità...**
- ✓ **Integralmente deducibili** oneri assicurativi o di solidarietà per **garanzie** contro mancato pagamento

75

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Articolo 54-septies: Altre spese

- ✓ Comma 5:

~~**I contributi previdenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge si deducono dal reddito determinato ai sensi delle disposizioni del capo V.**~~

Deduzione dei contributi previdenziali obbligatori nel reddito di lavoro autonomo

In caso di **incapienza** deduzione dell'eccedenza dal reddito complessivo. Si assimila il trattamento dei redditi conseguiti dai lavoratori autonomi a quello dei redditi di lavoro dipendente (questione detrazioni).

Detrazioni fiscali per tipologia di reddito (art. 13 TUIR) o per carichi di famiglia (art. 12 TUIR) commisurate al reddito complessivo: nel reddito da lavoro dipendente la detrazione si determina sulla base del reddito complessivo al netto degli oneri previdenziali obbligatori

76



Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Articolo 54-septies: Altre spese

✓ Prestazioni di lavoro deducibili comprensive di

- ✓ TFR (art. 17, c. 1 lett. a) TUIR
- ✓ TFM (art. 17, c. 1 lett. c) TUIR



Maturate nel periodo
d'imposta (no cassa)

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Articolo 54-septies: Altre spese

✓ Vitto e alloggio per dipendenti in trasferta deducibili nei limiti dell'art. 95, c. 3 TUIR

- ✓ 180,23 giornaliero (trasferte in IT)
- ✓ 258,23 giornaliero (trasferte estero)



Trasferte fuori dal territorio
comunale

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Articolo 54-septies: Altre spese

✓ No deduzioni per compensi al:

- ✓ Coniuge
- ✓ Figli, affidati o affiliati, minori di età o permanentemente inabili al lavoro
- ✓ Ascendenti

dell'artista o professionista ovvero dei soci o associati

Per il **lavoro prestato** o
l'opera svolta

I compensi **non dedotti non sono**
imponibili per i percipienti

79

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Articolo 54-septies: Altre spese

Per il **lavoro prestato** o **l'opera svolta**

Circolare n. 25/E, 6.2.1997

- in qualità di **dipendente** o
- di **collaborazione coordinata continuativa** o di collaborazione **occasionale**
nei confronti dell'artista o del professionista / società o associazione

80

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo ex L. 111/2023

Riduzione ritenute



✓ **RIDUZIONE DELLE RITENUTE** OPERATE SUI COMPENSI DEGLI ESERCENTI ARTI O PROFESSIONI CHE SI **AVVALGONO** IN VIA **CONTINUATIVA E RILEVANTE** DELL'OPERA DI **DIPENDENTI** O DI ALTRE TIPOLOGIE DI **COLLABORATORI**, AL FINE DI EVITARE L'INSORGERE DI SISTEMATICHE SITUAZIONI CREDITORIE

81

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Modifica art. 67

c) all'articolo 67, comma 1:

- 1) alla lettera c), secondo periodo, le parole «, escluse le associazioni di cui al comma 3, lettera c),» sono soppresse;
- 2) alla lettera c-bis), primo periodo, le parole «, escluse le associazioni di cui al comma 3, lettera c),» sono soppresse.

Cessione quote di associazioni nel **reddito di lavoro autonomo**



In caso con tax separata ex **art. 17 lett. g-ter)** Tuir

82

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Articolo 17, comma 1 Lettera g-ter) sostituita

"Corrispettivi per cessione della clientela, incluse plusvalenze..."

TUIR – Art. 17 (nuova versione)

«g-ter) corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali, **includere le plusvalenze** derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in **associazioni**, società ed enti, comunque riferibili all'attività artistica o professionale, se percepiti, **anche in più rate, nello stesso periodo di imposta;**»

83

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Entrata in vigore

*Fino al 31 dicembre 2024, in via transitoria, le spese di cui all'articolo 54, comma 2, lettera b), ... , introdotta dall'articolo 5, comma 1, lettera b), **sostenute** dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e **addebitate analiticamente** in capo al committente, nonché le relative somme percepite a titolo di rimborso delle medesime, continuano, rispettivamente, a essere **deducibili** dal reddito di lavoro autonomo e a **concorrere** alla formazione del medesimo secondo le disposizioni dell'articolo 54 del citato testo unico delle imposte sui redditi in vigore anteriormente alle modifiche apportate dal presente decreto; fino alla stessa data del 31 dicembre 2024 le predette somme continuano a essere assoggettate alle **ritenute** previste dall'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.*

*... la disposizione di cui all'articolo 54, comma 1, secondo periodo, del TUIR, introdotta dall'articolo 5, comma 1, lettera b), in materia di **imputazione temporale dei compensi** assoggettati a **ritenuta**, ha **effetto** anche per i periodi di **imposta antecedenti** a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, se le relative **dichiarazioni, validamente presentate**, risultano a **essa conformi**. Restano comunque fermi gli accertamenti e le liquidazioni di imposta divenuti definitivi.*

84

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Articolo 54-octies: Determinazione redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo

- **Diritto d'autore** (53, c. 2, lett. b): ammontare proventi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, ridotto del **25%** a titolo di deduzione forfettaria delle spese, ovvero del **40%** se i relativi compensi sono percepiti da soggetti di età **inferiore a 35 anni**
- **Partecipazioni agli utili** di cui alla lettera f) del comma 1 dell'articolo 44 quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro (53, c. 2, lett. c)
- **Partecipazioni agli utili** spettanti ai **promotori** e ai soci fondatori di società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata (53, c. 2, lett. d)
- **Indennità** per la cessazione di rapporti di agenzia (53, c. 2, lett. e)

Intero ammontare
percepito nel
periodo d'imposta

85

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Articolo 54-octies: Determinazione redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo

- **I redditi** derivanti dall'attività di **levata dei protesti** esercitata dai segretari comunali ai sensi della legge 12 giugno 1973, n. 349 (53, c. 2, lett. f)
- Le **indennità** corrisposte ai **giudici onorari di pace** e ai vice procuratori onorari (53, c. 2, lett. f-bis)

Compensi percepiti
ridotti del 15%

Intero ammontare
percepito nel
periodo d'imposta

86

Operazioni straordinarie e attività professionali

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

CONFERIMENTO DI STUDIO (ANCHE ASSOCIATO) IN STP

**INTERPELLO
125/2018**

NO APPLICAZIONE DELL'ART 176 TUIR

QUINDI **TASSATO** AI SENSI DELL'ART. 54 E DELL'ART. 9 TUIR

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Articolo 177-bis: Operazioni straordinarie e attività professionali

I conferimenti di:

- **Attività** materiali e immateriali, inclusa la **clientela**
- ogni altro elemento **immateriale**, nonché di **passività**, comunque riferibili all'attività artistica o professionale

NOVITA' !

*non costituiscono realizzo di **plusvalenze** o **minusvalenze**; il soggetto **conferente** assume, quale valore delle partecipazioni ricevute, la **somma algebrica** dei valori fiscalmente riconosciuti di attività e passività conferite e il soggetto **conferitario** **subentra nella posizione di quello conferente** in ordine a quanto ricevuto, facendo risultare da apposito **prospetto di riconciliazione** della dichiarazione dei redditi i dati esposti nelle scritture contabili e i valori fiscalmente riconosciuti.*

89

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Articolo 177-bis: Operazioni straordinarie e attività professionali

I conferimenti nelle **STP** e:

- in **società** per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico **diverse dalle STP** (es. società tra avvocati);
- apporti in **associazioni** o **società semplici** di cui all'articolo 5, costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;
- apporti delle **posizioni partecipative** nelle associazioni o società di cui alla lettera b) in altre associazioni o società costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni o in società tra professionisti di cui al comma 1 e alla lettera a);
- alle **trasformazioni, fusioni e scissioni** di società tra **professionisti** di cui al comma 1 e alla lettera a), nonché alle medesime operazioni delle **associazioni** o società semplici di cui alla lettera b) e tra le società di cui al comma 1 e alla lettera a) e le associazioni o società semplici di cui alla lettera b);
- al **trasferimento** di attività materiali e immateriali, **inclusa la clientela** e ogni altro elemento immateriale, nonché di passività, riferibili all'attività artistica o professionale svolta in forma individuale per **causa di morte** o per **atto gratuito**.

NOVITA' !

90

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Articolo 177-bis: Operazioni straordinarie e attività professionali

EVITARE SALT I O DUPLICAZIONE DI IMPOSIZIONE

Al fine di **evitare** salti o duplicazioni di imposizione, nel caso di passaggio, per effetto delle disposizioni di cui ai commi precedenti, da un periodo di imposta soggetto alla determinazione del **reddito di lavoro autonomo** ai sensi dell'articolo 54 a un periodo di imposta soggetto alla determinazione del **reddito d'impresa** ai sensi degli articoli 56 e 83, i componenti **positivi** e **negativi** che hanno **già concorso** alla formazione del reddito, in base alle regole del regime di determinazione del reddito di lavoro autonomo, **non assumono rilevanza** nella determinazione del reddito d'impresa dei periodi di imposta successivi; corrispondenti criteri si applicano per l'ipotesi **inversa** di passaggio da un periodo di imposta soggetto alla determinazione del reddito d'impresa a un periodo d'imposta soggetto alla determinazione del reddito di lavoro autonomo.

NOVITA' !

91

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Articolo 177-bis: Operazioni straordinarie e attività professionali

ATTENZIONE ALLE RISERVE

Si applica, in quanto compatibile, l'articolo 170, commi 3 e 4, anche in caso di **fusioni** e **scissioni**.

3. trasformazione di società non soggetta all'IRES in società IRES le **riserve** costituite prima della trasformazione con **utili imputati ai soci** a norma dell'articolo 5, se dopo la trasformazione siano state iscritte in **bilancio** con indicazione della loro origine, non concorrono a formare il reddito dei soci in caso di distribuzione e l'imputazione di esse a capitale non comporta l'applicazione del comma 6 dell'articolo 47.

NOVITA' !

4. trasformazione di una società soggetta all'IRES in società **non soggetta** le riserve costituite prima della trasformazione, escluse quelle di cui al comma 5 dell'articolo 47, sono **imputate** ai soci, a norma dell'articolo 5:

- a) nel periodo di imposta in cui vengono **distribuite** o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio, se dopo la trasformazione siano **iscritte in bilancio** con indicazione della loro origine;
- b) nel periodo di imposta **successivo alla trasformazione**, se non siano iscritte in bilancio o ¹⁶₅ siano iscritte senza la detta indicazione.

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Articolo 177-bis: Operazioni straordinarie e attività professionali

NO IVA / SI REGISTRO IN MISURA FISSA

Irrilevanza ai fini dell'IVA delle operazioni di cui al nuovo articolo **177-bis del Tuir**

e

applicazione, con riferimento alle stesse, **dell'imposta di registro in misura fissa**.

NOVITA' !

TUTTI I DIRITTI SONO RISERVATI

È VIETATA LA RIPRODUZIONE ANCHE PARZIALE E CON QUALSIASI MEZZO.

L'AUTORE, PUR GARANTENDO LA MASSIMA AFFIDABILITÀ DELL'OPERA, DECLINA OGNI RESPONSABILITÀ PER
EVENTUALI ERRORI E/O INESATTEZZE RELATIVE ALL'ELABORAZIONE DEI PRESENTI CONTENUTI.





***Grazie
per l'attenzione
prestata***