

Torino lì, 20 dicembre 2018

Egredi Clienti
Loro Sedi

CIRCOLARE N. 3/2018

Gentili clienti,

in allegato trasmettiamo la circolare n. 3/2018 composta dalla rubrica:

❖ **1. Comunicazioni da Vernerò & Partners STP e Data Logos & Partners**

1.1 COMUNICAZIONI ENEA RISTRUTTURAZIONI

1.2 SUPER E IPER AMMORTAMENTI SCADENZA 31 DICEMBRE 2018

❖ **2. Temi di approfondimento**

2.1 DISPOSIZIONI URGENTI IN MATERIA FISCALE E FINANZIARIA

❖ **3. Questioni “in evidenza”**

3.1. CONTROLLI SPESOMETRO E VOLUMI D’AFFARI

3.2 CONTROLLI LIQUIDAZIONI IVA

3.3 ISA

❖ **4. Scadenario**

Restiamo a Vs. disposizione per ogni chiarimento e con l’occasione porgiamo distinti saluti.

Informiamo i Sigg.ri Clienti che in occasione delle festività natalizie Vernerò & Partners STP e Data Logos osserveranno i seguenti giorni di chiusura:

dal 22 dicembre 2018 al 6 gennaio 2019

Dal 7 gennaio 2019 riprenderanno tutte le attività.

Cogliamo l’occasione per formularVi i nostri migliori auguri.

Vernerò & Partners Tax – Legal STP srl

Data Logos & Partners srl

1.1 COMUNICAZIONI ENEA RISTRUTTURAZIONI

La Legge di Bilancio 2018, per consentire il monitoraggio e la valutazione del risparmio energetico ottenuto grazie alla realizzazione degli interventi edilizi e tecnologici che comportano risparmio energetico e/o l'utilizzo delle fonti rinnovabili di energia e che accedono alle detrazioni fiscali previste per le ristrutturazioni edilizie, ha introdotto l'obbligo di trasmettere all'ENEA¹ le informazioni sui lavori effettuati, analogamente a quanto già previsto per le detrazioni fiscali per gli interventi di riqualificazione energetica (Ecobonus).

A tal fine l'ENEA, d'intesa con il Ministero dello Sviluppo Economico e con l'Agenzia delle Entrate, ha realizzato un sito web dedicato, rivolto agli utenti per la trasmissione dei dati relativi agli interventi soggetti all'obbligo.

Il sito, realizzato in attuazione del comma 2.bis dell'art.16 del D.L. n.63/2013 convertito con la legge 90/2013, come modificato dalla legge 27 dicembre 2017, n. 205, è online dal 21/11/2018 ed è raggiungibile al seguente indirizzo <http://ristrutturazioni2018.enea.it>.

Il sito è destinato alla trasmissione dei dati degli interventi la cui fine dei lavori ricade nell'anno solare 2018.

La trasmissione dei dati all'ENEA è obbligatoria per le seguenti tipologie di interventi edilizi e tecnologici:

Strutture edilizie

- riduzione della trasmittanza delle pareti verticali che delimitano gli ambienti riscaldati dall'esterno, dai vani freddi e dal terreno;
- riduzione delle trasmittanze delle strutture opache orizzontali e inclinate (coperture) che delimitano gli ambienti riscaldati dall'esterno e dai vani freddi;
- riduzione della trasmittanza termica dei pavimenti che delimitano gli ambienti riscaldati dall'esterno, dai vani freddi e dal terreno.

Infissi

- riduzione della trasmittanza dei serramenti comprensivi di infissi che delimitano gli ambienti riscaldati dall'esterno e dai vani freddi.

Impianti tecnologici

- installazione di collettori solari (solare termico) per la produzione di acqua calda sanitaria e/o il riscaldamento degli ambienti;
- sostituzione di generatori di calore con caldaie a condensazione per il riscaldamento degli ambienti (con o senza produzione di acqua calda sanitaria) o per la sola produzione di acqua calda per una pluralità di utenze ed eventuale adeguamento dell'impianto;
- sostituzione di generatori con generatori di calore ad aria a condensazione ed eventuale adeguamento dell'impianto;
- pompe di calore per climatizzazione degli ambienti ed eventuale adeguamento dell'impianto;
- sistemi ibridi (caldaia a condensazione e pompa di calore) ed eventuale adeguamento dell'impianto;
- microgeneratori ($P_e < 50 \text{kWe}$);

¹Agenzia Nazionale per le Nuove Tecnologie, l'Energia e lo Sviluppo Economico Sostenibile – www.enea.it

- scaldacqua a pompa di calore;
- generatori di calore a biomassa;
- installazione di sistemi di contabilizzazione del calore negli impianti centralizzati per una pluralità di utenze;
- installazione di sistemi di termoregolazione e building automation;
- installazione di impianti fotovoltaici.

Elettrodomestici² (solo se collegati ad un intervento di recupero del patrimonio edilizio iniziato a decorrere dal 1° gennaio 2017):

- forni
- frigoriferi
- lavastoviglie
- piani cottura elettrici
- lavasciuga
- lavatrici

La trasmissione dei dati dovrà avvenire entro il termine di 90 giorni a partire dalla data di ultimazione dei lavori o del collaudo. Per gli interventi la cui data di fine lavori (come da collaudo delle opere, dal certificato di fine dei lavori o da dichiarazione di conformità) è compresa tra il 01/01/2018 e il 21/11/2018 (data di apertura del sito) il termine dei 90 giorni decorre dal 21/11/2018.

1.2 SUPER E IPER AMMORTAMENTI SCADENZA 31 DICEMBRE 2018

Le discipline di incentivo all'investimento in beni strumentali, definite super ammortamento e iper ammortamento, sono attualmente in scadenza alla fine del 2018.

Al momento non è prevista ufficialmente una proroga con la prossima Legge di Bilancio (è presente esclusivamente una ipotesi di proroga degli iper ammortamenti).

Pertanto è consigliabile una attivazione da parte delle imprese che ritengono di effettuare investimenti in beni strumentali.

Ricordiamo i punti essenziali delle due discipline.

Superammortamenti

E' prevista un'agevolazione che consente una maggiore deduzione (attualmente pari al 30%):

- del costo sostenuto per l'acquisto in proprietà di beni strumentali materiali nuovi (beneficiabile quindi tramite una maggiorazione della quota di ammortamento deducibile);
- del canone (la quota capitale) di leasing di competenza.

Sono esclusi dall'agevolazione:

- i beni strumentali materiali con coefficiente di ammortamento inferiore al 6,5%;
- i fabbricati e costruzioni;
- i beni compresi in particolari gruppi;
- i mezzi di trasporto di cui all'articolo 164, comma 1, Tuir (le autovetture a deducibilità limitata e le vetture date in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta);
- le vetture destinate ad uso strumentale, quali i taxi, nonché gli autoveicoli delle società di noleggio e delle autoscuole.

Attualmente è prevista la possibilità di usufruire dell'agevolazione per i beni strumentali nuovi:

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

Si ricorda il momento nel quale l'investimento si considera realizzato:

- beni mobili: consegna o spedizione
- appalto: ultimazione prestazione

² Classe energetica minima prevista A+ ad eccezione dei forni la cui classe minima è la A V & P STP - CIRC. N. 3/2018

- beni acquisiti in leasing: data consegna all'utilizzatore.

Iper ammortamenti

Si tratta di una disciplina particolarmente incentivante per gli investimenti ad elevato impatto tecnologico, di beni nuovi finalizzati a favorire processi di trasformazione tecnologica/digitale delle imprese, ricompresi nell'Allegato A della L. 232/2016, ai quali viene attribuito un incremento del costo deducibile pari al 150%. La deduzione segue il processo di ammortamento del bene.

Sono agevolabili i beni strumentali nuovi:

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

Gli stessi soggetti che effettuano nello stesso periodo investimenti in beni immateriali strumentali di cui all'Allegato B della L. 232/2016, potranno procedere ad ammortamento degli stessi con una maggiorazione del 40%.

2. TEMI DI APPROFONDIMENTO

2.1 DISPOSIZIONI URGENTI IN MATERIA FISCALE E FINANZIARIA

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 247 del 23 ottobre 2018, il D.L. 119/2018 "Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria".

Le norme contenute nel decreto, salvo decorrenze diverse espressamente previste, sono entrate in vigore a partire dal 24 ottobre, giorno successivo a quello della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

A seguito dell'iter parlamentare che si presenta particolarmente complesso il testo è destinato a subire modifiche di rilievo: riportiamo le novità di maggior interesse.

Definizione agevolata dei PVC

La norma prevede la possibilità di definire il contenuto integrale dei PVC, consegnati entro la data di entrata in vigore del decreto legge (24/10/2018), attraverso la presentazione di un'apposita dichiarazione, entro il 31/05/2019 per i periodi di imposta per i quali non siano scaduti i termini di accertamento.

La definizione agevolata si perfeziona con il pagamento delle imposte autoliquidate, con esclusione di sanzioni ed interessi, riguardanti le violazioni constatate nei verbali in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, IVA, IRAP, contributi previdenziali e ritenute, imposte sostitutive, imposta sul valore degli immobili detenuti all'estero (IVIE) ed imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero (IVAFE).

Non è possibile definire i verbali per i quali, alla predetta data di entrata in vigore del decreto legge, sia stato notificato un avviso di accertamento o ricevuto un invito al contraddittorio di cui all'articolo 5, c. 1, del D. Lgs. n. 218/97 (accertamento con adesione).

Le imposte autoliquidate, relative a tutte le violazioni constatate per ciascun periodo d'imposta, devono essere versate in un'unica soluzione, entro il 31/05/2019, ovvero in un massimo di venti rate trimestrali, di cui la prima da versare entro il predetto termine, con esclusione dell'istituto della compensazione.

Ai fini della regolarizzazione non possono essere utilizzate le perdite di precedenti esercizi.

In caso di mancato perfezionamento del pagamento non si producono gli effetti della definizione e gli uffici possono riprendere la notifica degli atti di accertamento relativi alle violazioni constatate.

Con riferimento ai periodi d'imposta sino al 31 dicembre 2015, oggetto di pvc per i quali sia possibile la definizione, i termini di accertamento sono prorogati di 2 anni.

Nel caso di PVC riguardanti soggetti in regime di trasparenza di cui agli artt. 5, 115 e 116 del TUIR (redditi prodotti in forma associata), la dichiarazione per la definizione agevolata può essere presentata anche dai soggetti partecipanti, per regolarizzare le imposte dovute sui maggiori redditi di partecipazione ad essi imputabili.

Definizione agevolata degli atti dei procedimenti di accertamento

Viene introdotta la possibilità di definire gli avvisi di accertamento, gli avvisi di rettifica e di liquidazione, gli atti di recupero, non impugnati ed ancora impugnabili, le somme contenute negli inviti al contraddittorio, di cui agli artt. 5 e 11 del D.Lgs. n. 218/1997, notificati entro la data di entrata in vigore del decreto legge, nonché gli accertamenti con adesione di cui agli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 218/97 sottoscritti entro la predetta data.

In particolare³;

- a) gli avvisi di accertamento, di rettifica, di liquidazione e gli atti di recupero possono essere definiti mediante il pagamento delle somme complessivamente dovute per le sole imposte, senza sanzioni e gli interessi, entro trenta giorni data di entrata in vigore del decreto legge, o, se più ampio, entro il termine di proposizione del ricorso, che residua dopo la stessa data;
- b) le somme contenute negli inviti al contraddittorio di cui agli articoli 5, c. 1, lett. c), e 11, c. 1, lett. b-bis), del predetto D.Lgs. n. 218/97, possono essere definiti con il pagamento delle somme complessivamente dovute per le sole imposte, senza sanzioni ed interessi, entro trenta giorni dalla predetta data di entrata in vigore del decreto legge;
- c) gli accertamenti con adesione di cui agli art. 2 e 3 del D. Lgs. n. 218/97, che non si sono ancora perfezionati con il versamento in un'unica soluzione o della prima rata di quanto dovuto, possono essere definiti con il pagamento, entro il termine di cui all'articolo 8, c. 1, dello stesso decreto, cioè entro venti giorni, decorrenti dalla data di entrata in vigore del decreto legge, delle sole imposte, senza sanzioni ed interessi.

Le definizioni in parola si perfezionano con il versamento delle somme in unica soluzione o della prima rata entro i termini di cui sopra e con un massimo di venti rate trimestrali di pari importo, escluso il ricorso all'istituto della compensazione.

La definizione perfezionata da uno dei coobbligati si estende a favore degli altri.

Nel caso di non perfezionamento e di mancato versamento nei termini previsti, gli uffici competenti proseguono le ordinarie attività riguardanti i procedimenti di cui sopra.

Definizione dei carichi affidati all'Agente della riscossione c.d. "Rottamazione Ter"

Si riapre la possibilità, c.d. "Rottamazione Ter", di estinguere, senza corresponsione delle sanzioni e degli interessi di mora, nonché delle sanzioni civili per i crediti di natura previdenziale, i debiti, diversi dalle risorse proprie tradizionali dell'UE quali dazi e IVA all'importazione, per i ruoli affidati agli Agenti della riscossione dal 1° gennaio al 31 dicembre 2017.

Le somme dovute devono essere versate in un'unica soluzione, entro il 31 luglio 2019, ovvero nel numero massimo di dieci rate (semestrali) di pari importo, scadenti il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2019⁴.

Si potrà utilizzare l'istituto della compensazione con crediti, certi liquidi ed esigibili, per somministrazioni, forniture, appalti e servizi, anche professionali, maturati nei confronti della Pubblica Amministrazione.

Sono esclusi dalla definizione i debiti risultanti dai carichi affidati agli Agenti della riscossione riguardanti:

³ Segnaliamo al proposito il focus pubblicato sul nostro sito www.vptl.it in data 29/10/2018.

⁴ Nel testo licenziato dal Senato il numero di rate sono state aumentate da dieci a diciotto pur sempre nei cinque anni essendo previste quattro rate annuali anziché due.

- le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015;
- i crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei conti;
- le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- le sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali.

Ai fini del perfezionamento della definizione va presentata, entro il 30 aprile 2019, apposita dichiarazione con le modalità e con la modulistica che l'agente della riscossione è tenuto a pubblicare sul proprio sito internet.

Entro il 30 giugno 2019, l'Agente della riscossione comunica ai debitori che hanno presentato la dichiarazione l'ammontare complessivo delle somme dovute ai fini della definizione, nonché quello delle singole rate, e il giorno e il mese di scadenza di ciascuna di esse.

Nel caso di mancato ovvero di insufficiente o tardivo versamento dell'unica rata ovvero di una di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme, la definizione non produce effetti e riprendono a decorrere i termini di prescrizione e decadenza per il recupero dei carichi oggetto della dichiarazione.

Stralcio dei debiti fino a mille euro affidati agli Agenti della riscossione dal 2000 al 2010.

E' disposto il "saldo e stralcio" dei debiti di importo residuo fino a mille euro, comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni, risultanti dai singoli carichi affidati agli Agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010.

L'importo di mille euro va riferito ad ogni singolo carico.

L'annullamento automatico dei relativi carichi è effettuato alla data del 31 dicembre 2018 per consentire il regolare svolgimento dei necessari adempimenti tecnici e contabili.

Con riferimento agli stessi debiti:

- le somme versate anteriormente alla data di entrata in vigore del decreto legge restano definitivamente acquisite;
- le somme versate dalla data di entrata in vigore del decreto legge (e fino al 31 dicembre 2018) sono imputate alle rate da corrispondersi per altri debiti eventualmente inclusi nella definizione agevolata ovvero, in mancanza, a debiti scaduti o in scadenza e, in assenza anche di questi ultimi, formeranno oggetto di rimborso.
- Il "saldo e stralcio" dei predetti carichi erariali non opera relativamente ai debiti esclusi dalla rottamazione dei ruoli nonché alle risorse proprie tradizionali UE.

Definizione delle liti pendenti

Le controversie tributarie possono essere definite con il pagamento di un importo pari al valore della controversia, con stralcio, quindi, degli importi dovuti a titolo di interessi ed eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato.

In caso di soccombenza dell'Agenzia delle Entrate in primo grado è richiesto il pagamento della metà del valore della controversia; in caso di soccombenza in secondo grado, l'importo è ulteriormente ridotto ed è pari a 1/5 del valore della controversia⁵.

Se gli importi dovuti superano 1.000 euro è ammesso il pagamento in massimo 20 rate trimestrali. È tuttavia esclusa la compensazione.

Possono essere definite con la richiamata procedura le controversie con riferimento alle quali il ricorso sia stato notificato alla controparte entro il 24 ottobre 2018.

⁵ Nel testo licenziato dal Senato sono state modificate le percentuali, pertanto in caso di soccombenza dell'Agenzia delle Entrate la lite può essere definita pagando:

- il 40% del dovuto in caso di vittoria in primo grado;
- il 15% in caso di vittoria in secondo grado;
- il 5% in caso di vittoria in entrambi i gradi e si è in attesa della sentenza della Cassazione;
- il 90% al netto di sanzioni ed interessi se è stato presentato ricorso e si vuole chiudere la lite

Ai fini dell'individuazione degli importi dovuti rilevano le sentenze depositate al 24 ottobre 2018.

La domanda di definizione deve essere presentata entro il 31 maggio 2019.

Il diniego alla definizione deve essere notificato entro il 31 luglio 2020.

Per le controversie definibili sono sospesi per 9 mesi i termini di impugnazione e di riassunzione che scadono tra il 24 ottobre 2018 e il 31 luglio 2019.

Sanatoria errori formali

Nel testo originario del decreto era prevista la sanatoria per integrare e correggere errori od omissioni relativamente alle dichiarazioni fiscali già presentate entro il 31 ottobre 2017, ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, delle ritenute e dei contributi previdenziali, dell'IVA e dell'IRAP.

Nel testo licenziato dal Senato è stata invece introdotta, in sostituzione, la sanatoria degli errori formali. In particolare, la norma prevede che possono essere regolarizzate

- le irregolarità,
- le infrazioni
- le inosservanze di obblighi o adempimenti,
- di natura formale che non rilevano sulla determinazione della base imponibile
 - delle imposte sui redditi,
 - dell'IVA
 - dell'IRAP
 - del pagamento dei tributi, commesse fino al 24 ottobre 2018.

Tale regolarizzazione prevede la loro rimozione e il versamento di una somma pari a 200 euro per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni, eseguito in due rate di pari importo

- la prima entro il 31 maggio 2019
- la seconda entro il 2 marzo 2020.

Non è possibile avvalersi di tale procedura di regolarizzazione:

- con riferimento agli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'articolo 5-quater del decreto legge n. 167 del 1990 per l'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato;
- per le irregolarità e altre violazioni formali già contestate in atti divenuti definitivi alla data di entrata in vigore della disposizione in esame.

Processo tributario telematico

Il processo telematico diventa obbligatorio e sono introdotte una serie di novità riguardanti il processo tributario.

È inoltre prevista la possibilità di partecipare all'udienza pubblica a distanza, mediante collegamento audiovisivo.

Il processo telematico è obbligatorio nei giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato a decorrere dal 1° luglio 2019.

FATTURA ELETTRONICA.

L'entrata in scena dell'e-fattura è stata accompagnata dall'introduzione di una serie di tasselli normativi di cui si deve tener conto in sede di fatturazione delle operazioni; particolare attenzione va rivolta ai nuovi termini di emissione dei documenti.

Termini di emissione e-fattura

All'articolo 11 comma 1 lettera b) D.L. 119/2018 viene prevista l'emissione della fattura entro 10 giorni dall'effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'art. 6 D.P.R. 633/1972 superando il previgente regime che, invece, faceva coincidere il momento di emissione con la data di effettuazione della cessione del bene o della prestazione di servizi.

Seconda la nuova normativa, la fattura elettronica dovrà essere trasmessa allo SDI entro il DECIMO GIORNO SUCCESSIVO:

- alla data di consegna o spedizione, se la cessione ha ad oggetto beni mobili;
- alla data di stipula dell'atto traslativo, se ad essere ceduto è un bene immobile;
- alla data di pagamento del corrispettivo, per le prestazioni di servizio.

In ogni caso resta fermo l'obbligo di emissione della fattura (seppur nel più ampio termine) in caso di pagamento della cessione di beni, qualora l'incasso dell'importo avvenga anteriormente rispetto al momento di consegna o spedizione.

Fattura differita

Ciò premesso per i contribuenti permane la possibilità di emettere la c.d. fattura differita (disciplinata dall'articolo 21 comma 4 lettera a) D.P.R. 633/1972).

Ricorrendo a tale strumento, il lasso di tempo che intercorre dall'effettuazione dell'operazione all'emissione della correlata fattura può essere ulteriormente prolungato fino al quindicesimo giorno del mese successivo.

L'adozione della e-fattura differita resta comunque subordinata agli adempimenti di ordine formale posti a carico del cedente/prestatore.

Per la vendita di beni, viene richiesto che la cessione sia attestata da un documento di trasporto o altro documento equivalente idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione, recante altresì l'indicazione dei seguenti dati:

- numero e data documento
- data del trasferimento dei beni
- descrizione della natura, qualità e quantità dei beni ceduti
- dati identificativi dell'eventuale vettore incaricato del trasporto dei beni.

Nel caso di più cessioni effettuate verso una stessa controparte in giorni diversi del mese, è possibile inoltre ricomprendere le consegne (opportunamente abbinate ai rispettivi DDT) in un'unica fattura riepilogativa.

Il differimento al quindicesimo giorno del mese successivo è ammesso anche in caso di pagamento anticipato rispetto alla consegna/spedizione dei beni, purché sia stato emesso, anticipatamente o contestualmente al pagamento, il DDT.

Parimenti, nel settore dei servizi la prestazione o le prestazioni effettuate nell'arco del mese possono essere ricondotte ad una e-fattura differita a condizione che le attività commissionate siano individuabili in un documento idoneo recante il dettaglio delle operazioni effettuate.

L'Agenzia delle entrate ha osservato che può essere considerata idonea la documentazione commerciale prodotta e conservata, peculiare del tipo di attività svolta, da cui risulti con chiarezza la data di effettuazione, le parti contraenti e la prestazione eseguita.

Ad esempio può risultare sufficiente la produzione *“del documento attestante l'avvenuto incasso del corrispettivo, del contratto, della nota di consegna lavori, della lettera di incarico, della relazione professionale, purché risultino in modo chiaro e puntuale i richiamati elementi”*

L'Agenzia ha riconosciuto la possibilità di emettere la fattura elettronica differita anche nell'ambito dei servizi professionali previo il rilascio, da parte del professionista, di un apposito avviso di parcella o di una fattura pro forma completa di tutti i dati identificativi di cui sopra.

Sanzioni per tardiva emissione

A seguito delle novità introdotte dal già citato D.L. 119/2018, nel 1° semestre del 2019 la fattura elettronica potrà essere emessa entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto, senza applicazione di alcuna sanzione (entro il giorno 15 del mese successivo per i contribuenti mensili, entro il 15 del secondo mese successivo al trimestre per i trimestrali).

La sanzione sarà invece ridotta dell'80% nel caso in cui la fattura elettronica sia emessa entro il termine di effettuazione della liquidazione dell'Iva del periodo successivo.

Data effettuazione dell'operazione

Dal 1° luglio 2019 è previsto che debba essere obbligatoriamente indicata la data di effettuazione dell'operazione, se diversa dalla data di emissione della fattura stessa.

Tale previsione però non riguarderà le fatture emesse nel primo semestre 2019 con riferimento alle quali, quindi, la data da indicare è solamente UNA e cioè la data di emissione della fattura.

Ad esempio, a fronte di una consegna di beni avvenuta il 05/01/2019, il contribuente mensile potrà emettere la fattura elettronica il 15/02/2019.

Il contribuente dovrà indicare nel corpo della fattura (fino al 30/06/2019) la data del 15/02/2019 e non quella del 05/01/2019.

Purtuttavia la data da tenere sempre a mente per la corretta liquidazione Iva è quella del 05/01/2019 dovendo appunto l'Iva a debito confluire nella liquidazione dell'Iva del mese in cui è effettuata l'operazione.

Reverse Charge

Anche l'integrazione delle fatture per acquisti in *reverse charge* può avvenire in modalità elettronica tramite l'emissione di un documento denominato "autofattura" da inviare con il SDI.

Su tale punto è necessario distinguere le inversioni contabili in tre grandi gruppi:

- le integrazioni e le autofatture emesse a norma dell'art. 17 comma 2 D.P.R. 633/1972, per acquisti di beni e di servizi territorialmente rilevanti in Italia da soggetti non residenti. Tali operazioni, essendo effettuate con una controparte non residente (anche se identificata ai fini Iva in Italia) sono escluse da qualsiasi obbligo di fatturazione elettronica, con la conseguente inclusione delle stesse nella comunicazione di cui all'art. 1 comma 3-bis D.lgs. 127/2015 cosiddetto **ESTEROMETRO**
- le autofatture per acquisti interni, quali ad esempio le estrazioni dai depositi Iva, la cessione di omaggi (per evitare la rivalsa dell'Iva), per i quali la normativa in materia di fatturazione elettronica non fornisce alcuna indicazione. Le disposizioni in materia disciplinano solamente la fattispecie della c.d. "autofattura denuncia" emessa in applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 6 comma 8 D.lgs. 471/1997, secondo cui se il cessionario/committente non riceve la fattura (o la riceve irregolare) deve provvedere all'emissione della stessa (come autofattura) entro 4 mesi dal momento di effettuazione dell'operazione.
Per tale ipotesi il provvedimento direttoriale 30/04/2018 n 89757 prevede che il documento sia emesso in formato elettronico (Xml) utilizzando il codice di tipo documento "TD20".
Per assimilazione, pur in assenza di precise indicazioni normative, si potrebbe estendere l'obbligo di emissione dell'autofattura elettronica anche alla fattispecie della regolarizzazione dell'avvenuto "*splafonamento*" da parte dell'esportatore abituale.
- le integrazioni delle fatture per acquisti interni di beni e servizi, per i quali l'articolo 17 D.P.R. 633/1972 individua quale debitore dell'imposta il cessionario o il committente (ad. esempio le prestazioni di servizi rese dai subappaltatori nel settore edile, nonché alle prestazioni di servizi relative agli edifici).
Per tali ultime operazioni, a differenza dell'autofattura (che costituisce il documento rilevante per l'applicazione dell'imposta) l'integrazione è eseguita materialmente sul documento emesso dal cedente/prestatore.
Per tale motivo la circolare 13/E/2018, considerando che la fattura elettronica non è modificabile, precisa che l'integrazione prevista nelle diverse fattispecie di cui all'articolo 17 comma 6 D.P.R. 633/1972 avviene predisponendo un documento esterno alla fattura (cartaceo) in cui indicare i dati necessari per l'operazione stessa.

Ora, nelle Faq dell’Agenzia, la questione è riproposta evidenziando che l’integrazione può avvenire di fatto anche in modalità elettronica, tramite l’emissione di un documento che per consuetudine viene chiamato “autofattura” poiché contiene i dati tipici della fattura, ed in particolare l’identificativo Iva dell’operatore che effettua l’integrazione sia nel campo del cedente/prestatore sia in quello del cessionario/committente.

Tale autofattura può essere inviata al sistema SDI evitando di procedere con l’integrazione cartacea descritta in precedenza.

Operazioni Fuori Campo IVA

Per le operazioni Fuori Campo Iva (ad esempio le fatture monofase di cui all’articolo 74 del D.P.R. 633/1972) le disposizioni di legge stabiliscono che l’operatore non è obbligato ad emettere una fattura. Tali disposizioni non sono state modificate con l’introduzione della fatturazione elettronica, pertanto non vi è l’obbligo di emettere la fattura elettronica.

Si evidenzia tuttavia che le regole tecniche stabilite dal Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 30/04/2018 consentono di gestire l’emissione e la ricezione via SDI anche di fatture elettroniche “Fuori campo Iva” con il formato Xml, pertanto qualora l’operatore decida di emettere una fattura per certificare le predette operazioni, dovrà emetterla elettronicamente via SDI utilizzando il formato Xml; in tale ultimo caso il codice natura da utilizzare per rappresentare tali operazioni è “N2”.

Consumatori Finali (B2C)

Come stabilito dall’articolo 1 del D.Lgs. 127/15 l’operatore Iva residente o stabilito è obbligato ad emettere la fattura elettronica anche nei rapporti con i consumatori finali (B2C) e a consegnare agli stessi una copia della fattura emessa, in formato analogico (cartaceo) o elettronico, salvo che il Cliente rinunci ad averne copia.

Inoltre si sottolinea che tanto i consumatori finali persone fisiche, quanto i condomini e gli enti non commerciali possono sempre decidere di ricevere le fatture elettroniche emesse dai loro fornitori comunicando a questi ultimi un indirizzo PEC sempre per il sistema SDI.

Regimi Agevolati

In relazione all’obbligo di emissione della fattura elettronica, beneficiano dell’esonero e imprese e i lavoratori autonomi che rientrano nei regimi agevolati esonerati dall’applicazione dell’imposta:

- “Regime di vantaggio” di cui all’articolo 27, commi 1 e 2 D.L. 98/2011 convertito con modificazioni dalla 111/2011
- “Regime forfettario” di cui all’articolo 1 commi da 54 a 89 L. 190/2014.

L’esonero dalla fatturazione elettronica non è un divieto tanto che gli operatori in regime di vantaggio o forfettari possono comunque emettere fatture elettroniche.

Qualora il Cliente dovesse far parte della Pubblica Amministrazione, la fattura elettronica continua ad essere obbligatoria anche per i contribuenti in regime agevolato.

Sul lato delle fatture ricevute, gli operatori che rientrano nel regime di vantaggio o nel regime forfettario e quelli identificati (anche attraverso il Rappresentante Fiscale) in Italia non hanno l’obbligo **di conservare elettronicamente** le fatture ricevute nel caso in cui il soggetto non comunichi al cedente/prestatore la PEC ovvero un codice destinatario con cui ricevere le fatture passive.

In definitiva, il **FORFETTARIO**, avrà due possibilità:

- pretendere una copia della fattura in modalità analogica (cartacea) nel qual caso risulta esonerato dagli obblighi di conservazione. Vi sarà comunque la possibilità di scaricare la fattura elettronica nella propria area del portale “Fatture e Corrispettivi” dell’Agenzia delle Entrate
- comunicare PEC o codice destinatario per farsi recapitare la fattura elettronica come avviene per gli altri soggetti: in questo caso scattano gli obblighi di conservazione elettronica dei dati (anche semplicemente sottoscrivendo lo specifico accordo con l’Agenzia delle Entrate).

Trasmissione telematica dei corrispettivi

È prevista l'introduzione dell'obbligo di trasmissione telematica dall'Agenzia delle Entrate dei dati relativi ai corrispettivi giornalieri.

La memorizzazione e la trasmissione dei dati sostituiscono gli obblighi di registrazione dei corrispettivi; permane invece l'obbligo di tenuta dei registri Iva per i contribuenti semplificati che optano per il c.d. "metodo del registrato" (articolo 18, comma 5, D.P.R. 600/1973).

Negli anni 2019 e 2020 è prevista la concessione di un contributo pari al 50% della spesa sostenuta, per un massimo di 250 euro in caso di acquisto e di 50 euro in caso di adattamento, per ogni strumento mediante il quale effettuare la memorizzazione e la trasmissione dei dati. Il contributo è anticipato dal fornitore sotto forma di sconto sul prezzo praticato ed è rimborsato mediante credito d'imposta.

La trasmissione telematica dei corrispettivi è prevista:

- dal 1° luglio 2019 per i soggetti con volume d'affari superiore a 400.000 euro,
- dal 1° gennaio 2020 per gli altri soggetti.

Esterometro

Va fin da subito precisato che l'introduzione dell'esterometro – o spesometro transfrontaliero – si è resa necessaria al fine di portare a conoscenza del Fisco i dati delle operazioni che non transitano attraverso il SdI, atteso che dal 2019 è stato abrogato l'obbligo di trasmettere all'Agenzia i dati delle fatture emesse e ricevute (cd. spesometro).

L'obbligo di invio della nuova comunicazione riguarda tutti i soggetti passivi d'imposta stabiliti nel territorio dello Stato per le operazioni rese o ricevute a o da soggetti non stabiliti in Italia.

È quindi fondamentale capire quando un soggetto passivo va considerato stabilito in Italia e quando invece deve essere considerato residente in altro paese Ue o all'estero.

Un soggetto passivo è stabilito nel territorio dello Stato quando è ivi domiciliato o ivi residente, sempreché, in quest'ultimo caso, non abbia stabilito il domicilio al di fuori dell'Italia. Rappresenta un soggetto stabilito anche la stabile organizzazione Iva in Italia di un soggetto domiciliato e residente all'estero o in altro paese Ue, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute (articolo 7, comma 1, lett. d), D.P.R. 633/1972).

Non va considerato come stabilito in Italia, mantenendo lo status di non residente, il soggetto passivo Ue o extra-Ue che in Italia si è "solo" identificato direttamente o ha nominato un rappresentante Iva italiano. Infatti, ai sensi dell'articolo 11, paragrafo 3, del Regolamento 282/2011, "il fatto di disporre di un numero di identificazione Iva non è di per sé sufficiente per ritenere che un soggetto passivo abbia una stabile organizzazione in Italia".

Pertanto, l'ambito applicativo dell'esterometro coincide con quello della fatturazione elettronica rivolgendosi ai soggetti passivi d'imposta residenti stabiliti in Italia, con la differenza che:

- l'obbligo della fatturazione elettronica riguarda le operazioni rese o ricevute che hanno come controparte soggetti residenti stabiliti in Italia;
- lo spesometro transfrontaliero riguarda le operazioni rese o ricevute che hanno come controparte soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato.

I soggetti residenti esonerati dal nuovo obbligo sono i piccoli contribuenti, ossia le imprese e i professionisti in regime di vantaggio e quelli che applicano il regime forfetario. Godono dell'esclusione anche i produttori agricoli in regime di esonero ex articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972.

A queste due categorie, se ne aggiungono altre due per effetto delle modifiche al D.L. 119/2018 (cd. Decreto fiscale 2018) introdotte durante il relativo iter di conversione. Il riferimento è:

- alle associazioni sportive dilettantistiche che hanno optato per il regime 389/1991 e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito proventi non superiori a 65.000 euro nell'ambito della propria attività commerciale;
- a coloro che sono tenuti all'invio dei dati delle fatture al Sistema tessera sanitaria (farmacie, medici, eccetera). Si noti che l'esonero è limitato al solo periodo d'imposta 2019 e alle sole fatture i cui dati devono essere trasmessi al Sistema TS.

La trasmissione telematica avrà cadenza mensile dovendo essere effettuata entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso, per quanto riguarda le fatture attive; oppure a quello della data in cui si è ricevuto il documento comprovante l'operazione, con riferimento alle fatture passive. Resta fermo che per data di ricezione deve intendersi la data di registrazione della fattura di acquisto.

Va precisato che, ai sensi dell'articolo 1 comma 3-bis D.Lgs. 127/20158, non vi è l'obbligo di trasmissione dei dati delle seguenti operazioni:

- extra Ue per le quali è stata emessa una bolletta doganale, quindi per le importazioni
- transfrontaliere per le quali sia stata emessa o ricevuta una fattura elettronica.

La ragione consta nel fatto che i dati di queste operazioni sono già in possesso dell'Agenzia delle Entrate, siccome la bolletta doganale è oggetto di dichiarazione doganale, mentre le fatture elettroniche transitano tramite il SDI.

Diventa quindi preziosa la possibilità di emettere la fattura elettronica per le operazioni attive effettuate nei confronti di controparti non residenti, proprio al fine di evitare la trasmissione mensile dell'esterometro.

Pertanto c'è la possibilità di emettere in modalità elettronica nei confronti di cessionari/committenti non residenti privi di una partita italiana (anche ai soggetti non residenti identificati in Italia o con Rappresentante Fiscale) le cessioni all'esportazione, le cessioni intracomunitarie, i servizi intracomunitari, le cessioni di immobili ubicati in Italia, ecc. ecc.

Ciò sempre a condizione che sia assicurata la possibilità al soggetto non residente di ottenere la copia cartacea della fattura.

Non è possibile evitare l'invio dell'esterometro per gli acquisti transfrontalieri diversi dalle importazioni. Si auspica che venga ammessa la possibilità di far transitare attraverso il SDI anche le fatture passive estere eventualmente tramite l'emissione di un'autofattura da inviare al SDI così come è ammesso per gli acquisti interni in *reverse charge*.

3. QUESTIONI "IN EVIDENZA"

3.1 CONTROLLI SPESOMETRO E VOLUMI D'AFFARI

La Legge di Bilancio per l'anno 2015 (L. 190/2014) ha previsto che fossero messe a disposizione da parte dell'Amministrazione Finanziaria le informazioni derivanti dal confronto tra i dati comunicati dal contribuente e quelli comunicati dai suoi clienti soggetti passivi Iva tramite il cosiddetto "spesometro", confronto da cui risulta che lo stesso contribuente abbia ommesso, in tutto o in parte, di dichiarare il volume d'affari conseguito.

Con il provvedimento n. 237975 dello scorso 8 ottobre 2018 l'Agenzia delle Entrate ha stabilito le informazioni necessarie per una valutazione in ordine alla correttezza dei dati in possesso del contribuente.

Questi può fornire elementi, fatti e circostanze non conosciuti in grado di giustificare la presunta anomalia, anche al fine di poter rimediare agli eventuali errori o omissioni mediante il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso che potrà essere utilizzato a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata ovvero che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo, di cui i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza, a meno che sia già stato notificato un avviso di irregolarità ai sensi degli articoli 36-bis, D.P.R. 600/1973 e 54-bis, D.P.R. 633/1972 o siano già stati notificati gli esiti del controllo formale di cui all'articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973.

I dati e le informazioni contenuti nelle comunicazioni messe a disposizione dei contribuenti tramite Pec (o qualora detto indirizzo sia non attivo o non registrato nel pubblico elenco Ini-pec istituito presso il Mise, tramite posta ordinaria) sono i seguenti:

- codice fiscale, denominazione, cognome e nome del contribuente;
- numero identificativo della comunicazione e anno d'imposta;
- codice atto;
- totale delle operazioni comunicate dai clienti soggetti passivi Iva e di quelle effettuate nei confronti di consumatori finali (queste ultime al netto dell'Iva determinata secondo l'aliquota ordinaria), comunicate con lo "spesometro";
- modalità attraverso le quali consultare gli elementi informativi di dettaglio relativi all'anomalia riscontrata.

Il medesimo avviso viene messo a disposizione del contribuente nel "Cassetto fiscale" consultabile all'interno dell'area riservata del portale informatico dell'Agenzia delle Entrate.

Gli elementi di dettaglio presenti nel "Cassetto fiscale" sono i seguenti:

- protocollo identificativo e data di invio della dichiarazione Iva, per il periodo d'imposta oggetto di comunicazione, nella quale le operazioni attive risultano parzialmente o totalmente omesse;
- somma algebrica degli importi riportate nei seguenti righe della dichiarazione annuale Iva indicata nel punto precedente: VE24 (colonna 1) + VE31 + VE32 + VE33 + VE35 colonna 1 + VE37 colonna 1 + VE39;
- importo della somma delle operazioni relative a cessioni di beni e prestazioni di servizi comunicate dai clienti soggetti passivi Iva e cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti di consumatori finali (al netto dell'Iva determinata secondo l'aliquota ordinaria) comunicate dal contribuente nello spesometro e considerate;
- ammontare delle operazioni attive che non risulterebbero riportate nel modello di dichiarazione Iva;
- dati identificativi dei clienti soggetti passivi Iva (denominazione/cognome e nome e codice fiscale) e ammontare degli acquisti da questi comunicati;
- dati identificativi dei consumatori finali comunicati dal contribuente (denominazione/cognome e nome e codice fiscale) e ammontare delle cessioni o prestazioni per ciascuno dei consumatori finali.

Il provvedimento indica altresì le modalità con le quali i contribuenti possono richiedere informazioni o comunicare all'Agenzia delle Entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti.

3.2 CONTROLLI LIQUIDAZIONI IVA

Con il Provvedimento n. 314644/2018 del 23 novembre 2018 l'Agenzia delle Entrate ha messo a disposizione dei contribuenti soggetti passivi Iva interessati le informazioni derivanti dal confronto tra i dati comunicati all'Agenzia dai contribuenti stessi e dai loro clienti soggetti passivi IVA (tramite spesometro) e quelli relativi alle Comunicazioni liquidazioni periodiche Iva.

In particolare, sono messe a disposizione le informazioni dalle quali emerge che, per il trimestre di riferimento, risultano comunicati dati di fatture emesse ma non risulta pervenuta alcuna Comunicazione liquidazioni periodiche Iva.

Per informare i contribuenti di dette informazioni, l'Agenzia delle Entrate trasmette una comunicazione agli indirizzi di Posta Elettronica Certificata (Pec) attivati dai contribuenti contenente:

- a) codice fiscale, denominazione, cognome e nome del contribuente;
- b) numero identificativo della comunicazione, anno d'imposta e trimestre di riferimento;
- c) codice atto;
- d) modalità attraverso le quali consultare ulteriori informazioni dettagliate;
- e) invito a fornire chiarimenti e idonea documentazione nel caso in cui il contribuente ravvisi inesattezze nei dati delle fatture in possesso dell'Agenzia delle Entrate o intenda comunque fornire elementi in grado di giustificare la presunta anomalia.

La stessa comunicazione sarà presente anche all'interno del portale "Fatture e Corrispettivi", nella sezione "Consultazione", area "Dati rilevanti ai fini IVA".

I contribuenti possono regolarizzare gli errori o le omissioni eventualmente commessi e beneficiare della riduzione delle sanzioni previste per le violazioni rilevate avvalendosi del ravvedimento operoso (art. 13, D.Lgs. n. 472/1997).

3.3 ISA

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato sul proprio sito internet le prime bozze dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione ed elaborazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (Isa) per il periodo d'imposta 2018 (modello Redditi 2019), riguardanti gli esercenti attività di impresa, arti o professioni.

Nello specifico, sul sito dell'Agenzia delle Entrate sono già stati pubblicati in bozza 51 modelli di ISA.

Gli indici sintetici di affidabilità dovranno essere applicati nei confronti dei contribuenti titolari di partita IVA esercenti attività d'impresa, arti e professioni.

La versione definitiva dei modelli per gli ISA dovrà essere pubblicata entro il 31 gennaio 2019 e gli stessi dovranno essere allegati al modello Redditi PF dai contribuenti interessati.

Gli ISA, indici sintetici di affidabilità fiscale prenderanno il posto degli studi di settore a partire dal 2019.

A differenza degli studi di settore basati sulla comparazione tra ricavi e compensi dichiarati e ricavi e compensi calcolati con l'elaborazione statistica-matematica, l'introduzione degli ISA si propone di introdurre un sistema di *compliance* che non abbia la sola finalità di controllo ma anche di agevolazione per le imprese e professionisti.

Il calcolo dei nuovi indici di affidabilità si basa su un metodo statistico-economico che prende in esame diversi fattori. Mentre gli studi di settore si basavano su un calcolo statistico uguale per tutte le attività rientranti nello stesso cluster, gli Isa prevedono un calcolo basato su specifici indicatori per ogni attività individuata.

L'Isa è calcolato come media aritmetica di un insieme di indicatori elementari e rappresenta il posizionamento del contribuente (attribuito con un valore di sintesi che va da 1 a 10) rispetto a tali indicatori.

In particolare, gli indicatori elementari valutano la credibilità di relazioni e rapporti tra grandezze di natura contabile strutturale, tipici del settore e del modello organizzativo, mentre quelli elementari di anomalia stimano incongruenze e situazioni di normalità e coerenza del profilo contabile e gestionale che presentano carattere atipico rispetto al settore e al modello organizzativo cui sono riferiti.

Una delle più importanti novità rispetto agli studi di settore è che nel calcolo viene applicato un modello di regressione che prende in considerazione i dati di 8 anni.

Una volta determinato il livello di affidabilità del contribuente, l'Agenzia delle Entrate comunicherà al contribuente questi dati, inclusi eventuali anomalie o incoerenze.

Quando il punteggio del contribuente sarà vicino al 10 ci saranno diversi vantaggi fiscali come: riduzione dei tempi per la riscossione dei rimborsi fiscali, esclusione da alcuni tipi di accertamento e riduzione dei termini di prescrizione, che significa tempi più brevi per effettuare gli accertamenti fiscali sul soggetto.

27 dicembre 2018

- ❑ Presentazione in via telematica degli elenchi riepilogativi intracomunitari delle cessioni di beni/servizi e degli acquisti di beni/servizi ricevuti, registrati o soggetti a registrazione, relativi a novembre 2018 (soggetti mensili).
- ❑ Versamento dell'acconto IVA per il 2018 da parte dei contribuenti mensili, trimestrali e trimestrali speciali.

2 gennaio 2019

- ❑ Versamento dell'imposta di registro e degli altri tributi dovuti sui contratti di locazione e affitto stipulati in data 01/12/2018 o rinnovati tacitamente con decorrenza dal 01/12/2018.

16 gennaio 2019

- ❑ Versamento R.A. su redditi di lavoro dipendente, autonomo, provvigioni, relativi al mese di dicembre 2018.
- ❑ Versamento I.V.A. contribuenti mensili relativo al mese di dicembre 2018.
- ❑ Versamento contributi INPS su redditi di lavoro dipendente relativo al mese di dicembre 2018.
- ❑ Versamento contributi INPS su compensi di lavoro parasubordinato pagati a dicembre 2018.

25 gennaio 2019

- ❑ presentazione in via telematica degli elenchi riepilogativi delle cessioni di beni/servizi e degli acquisti di beni/servizi ricevuti, registrati o soggetti a registrazione, relativi a dicembre 2018 (soggetti mensili) e al quarto trimestre 2018 (soggetti trimestrali).

31 gennaio 2019

- ❑ Versamento dell'imposta di registro e degli altri tributi dovuti sui contratti di locazione e affitto stipulati in data 01/01/2019 o rinnovati tacitamente con decorrenza dal 01/01/2019.
- ❑ Trasmissione telematica al Sistema Tessera Sanitaria dei dati relativi alle prestazioni sanitarie incassate nel 2018 da parte di farmacie, strutture sanitarie pubbliche/private accreditate, medici iscritti agli albi, odontoiatri, altri soggetti (par farmacie, psicologi, infermieri, ostetriche/i, radiologi, ottici).

La presente circolare é redatta a solo scopo informativo per i clienti di Venero & Partners Tax – Legal STP srl e per chiunque ne voglia usufruire esclusivamente a scopo consultativo; né é pertanto vietata la riproduzione/pubblicazione. Le informazioni fornite nella circolare si basano su fonti ritenute affidabili ed in buona fede ovvero di dominio pubblico; in ogni caso nessuna responsabilità può essere imputata a Venero & Partners Tax – Legal STP srl per eventuali incompletezze e/o inesattezze e/o omissioni. Si rileva che i contenuti sono stati elaborati alla data di pubblicazione della circolare. Gli stessi potrebbero subire in futuro eventuali modifiche e/o aggiornamenti e/o integrazioni.