

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 34/2019

PAGINA

1/9

OGGETTO

RIVALUTAZIONE BENI DI IMPRESA E PARTECIPAZIONI, RISERVATA A SOCIETA' DI CAPITALI ED ENTI COMMERCIALI

AGGIORNAMENTO

14 MARZO 2019

RIFERIMENTI NORMATIVI

Artt. 11, 13, 14 e 15, L. 21.11.2000, n. 342 e DD.MM. 162/2001 e 19.04.2002, n. 86; commi 475, 477 e 478, art. 1, L. 30.12.2004, n. 311; Art. 1 commi da 469 a 472 della L. 23.12.2005 N. 266; ART. 15, COMMI DA 16 A 23 D.L. 29.11.2008 N. 185 CONV, IN L. 28.01.2009 N. 2; art.1, comma 140-148 L.27.12.2013 N.14; art. 1 commi 889-895 L.28.12.2015 n. 208 (LEGGE STABILITA' 2016) - Legge 11.12.2016 n.232 (Legge di Stabilità 2017); ART. 1 COMMI 940-948 – Legge 30.12.2018 N.145 (LEGGE DI BILANCIO 2019)

ALLEGATI

CLASSIFICAZIONE

DT
TUIR-
RIVALUTAZIONE

CODICE CLASSIFICAZIONE

20
010
300

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE N. 30/2017 - RIVALUTAZIONE BENI DI IMPRESA E PARTECIPAZIONI, RISERVATA A SOCIETA' DI CAPITALI ED ENTI COMMERCIALI

REFERENTE STUDIO

dott.ssa Adriana ADRIANI

BRIEFING

La Legge di Bilancio 2019 dispone di una nuova edizione della rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni, mediante la riproposizione riveduta e corretta della disciplina originaria di cui alla L. 342/2000; i beni rivalutabili devono essere risultanti dal bilancio dell'esercizio che era in corso al 31 dicembre 2017, e la rivalutazione può essere effettuata nel bilancio dell'esercizio successivo, per cui di norma nel bilancio 2018; La rivalutazione, va effettuata a fronte del versamento di un'imposta sostitutiva ed ha effetti sia civilistici che fiscali.

Il maggior valore iscritto in bilancio si considera riconosciuto, come nella rivalutazione disciplinata dalla L. 208/2015 con il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP del:

- del 16% per i beni ammortizzabili
- del 12% per i beni non ammortizzabili,

Il saldo attivo di rivalutazione può essere affrancato con un'ulteriore imposta sostitutiva (che si aggiunge, naturalmente, a quella dovuta per la rivalutazione) pari al 10%.

Il riconoscimento fiscale dei maggiori valori è anch'esso differito: in termini generali, infatti, il maggior valore si considera riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione è eseguita. La rivalutazione va effettuata nel bilancio 2019 e deve riguardare tutti i beni risultanti dal bilancio al 31.12.2018 appartenenti alla stessa categoria omogenea.

SOGGETTI INTERESSATI ALLA RIVALUTAZIONE

La rivalutazione dei beni si applica a tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, che non redigono il bilancio applicando i principi contabili internazionali (IAS / IFRS).

Sono, dunque, interessati:

- ▶ le società di capitali;
- ▶ le società cooperative e società di mutua assicurazione;
- ▶ le società europee residenti nel territorio dello Stato;
- ▶ le società in accomandita per azioni;
- ▶ le imprese individuali residenti;
- ▶ le società in nome collettivo e le società in accomandita semplice ed equiparate, residenti;
- ▶ gli enti pubblici e privati non commerciali residenti nel territorio dello Stato (per gli immobili relativi all'impresa);
- ▶ gli altri enti pubblici o privati che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esecuzione di attività commerciali;
- ▶ le persone fisiche, le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato con stabile organizzazione nel territorio stesso.

La rivalutazione può essere effettuata sia dalle imprese in contabilità ordinaria che da quelle in contabilità semplificata. In questa seconda ipotesi, i beni devono risultare iscritti nel registro dei beni ammortizzabili (ove istituito), ovvero nel registro degli acquisti Iva, purché venga redatto un apposito prospetto bollato e vidimato che deve essere presentato -previa richiesta- all'amministrazione finanziaria, dal quale risultino i prezzi di costo e la rivalutazione operata.

Secondo prassi consolidata (da ultimo, circ. Agenzia delle Entrate 27.4.2017 n. 14), nel caso di affitto o usufrutto d'azienda:

- ▶ se non è stata prevista la deroga all'art. 2561 c.c. (e, quindi, gli "ammortamenti" sono dedotti dall'affittuario o usufruttuario), la rivalutazione compete all'affittuario o usufruttuario;
- ▶ se, invece, è stata prevista la deroga (e, quindi, gli ammortamenti continuano ad essere dedotti dal concedente), la rivalutazione compete al concedente.

Nel primo caso, al termine dell'affitto o usufrutto l'azienda è restituita al concedente comprensiva dei beni rivalutati e del saldo di rivalutazione, sempre che questo non sia già stato utilizzato per la copertura delle perdite. L'imposta sostitutiva riferibile alla riserva trasferita al concedente costituisce per quest'ultimo un credito d'imposta.

SOGGETTI ESCLUSI DALLA RIVALUTAZIONE

Restano esclusi dall'ambito soggettivo di applicazione della rivalutazione:

- ▶ le persone fisiche esercenti lavoro autonomo, arti e professioni, anche in forma associata;
- ▶ le persone fisiche esercenti attività agricola che non produce reddito d'impresa in quanto rientrante nei limiti previsti dall'art. 32, TUIR;

- ▶ gli enti non commerciali per i beni relativi all'attività non commerciale;
- ▶ i soggetti IAS;
- ▶ i soggetti che determinano il reddito in modo forfettario.

BENI OGGETTO DELLA RIVALUTAZIONE

Le leggi di rivalutazione prevedono, salvo eccezioni, che possano essere rivalutati i beni d'impresa e le partecipazioni di cui alla sezione II del capo I della L. 342/2000. Trattasi, quindi:

- ▶ dei beni materiali e immateriali (marchi, brevetti, licenze ecc, con eccezione per i "meri" costi pluriennali), con esclusione di quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa;
- ▶ delle partecipazioni in società controllate e collegate, purché costituenti immobilizzazioni finanziarie.

In taluni casi (non ricorrenti), il legislatore aveva invece esteso i benefici ai beni "merce". Le diverse leggi di rivalutazione impongono un periodo minimo di possesso; ad esempio, la rivalutazione eseguita ai sensi dell'art. 1 co. 940 ss. della L. 145/2018 riguarda i beni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2017 (c.d. "bilancio di riferimento") e deve essere effettuata nel bilancio dell'esercizio successivo, ovvero nel bilancio al 31.12.2018 (c.d. "bilancio di rivalutazione").

CASI PARTICOLARI

L'art. 2 del DM 13.4.2001 n. 162 ha stabilito:

- ▶ che i beni riscattati da leasing si considerano acquisiti alla data del trasferimento della proprietà, o della consegna con clausola di riserva della proprietà;
- ▶ che, per i beni pervenuti da società fuse, incorporate o scisse, si fa riferimento alla data in cui i beni sono stati acquisiti da tali società;
- ▶ che i beni completamente ammortizzati si intendono posseduti se risultano dal bilancio (sono sufficienti, secondo la circolare Assonime 13/2001, i prospetti della Nota integrativa che danno evidenza del costo storico e degli ammortamenti) o, per i soggetti in contabilità semplificata, dal registro dei beni ammortizzabili.

Per i beni pervenuti a seguito di conferimento, la continuità nel periodo di possesso tra conferente e conferitario è assicurata in virtù dell'art. 176 co. 4 del TUIR, in base al quale "le aziende acquisite in dipendenza di conferimenti effettuati con il regime di cui al presente articolo si considerano possedute dal soggetto conferitario anche per il periodo di possesso del soggetto conferente" (circ. Agenzia Entrate 13.6.2006 n. 18).

RIVALUTAZIONE PER CATEGORIE OMOGENEE

La rivalutazione deve obbligatoriamente riguardare tutti i beni appartenenti alla medesima categoria omogenea. Per l'individuazione delle categorie omogenee si fa riferimento all'art. 4 del DM 162/2001, di seguito riassunto in tabella.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 34/2019

PAGINA

4/9

| TIPOLOGIA DI BENI | CRITERIO |
|---|---|
| Azioni o quote | Appartenenti alla medesima categoria omogenea se emesse dallo stesso soggetto e aventi uguali caratteristiche (art. 94 co. 3 del TUIR) |
| Beni materiali ammortizzabili | Raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento |
| Beni immateriali | La rivalutazione può essere effettuata per ciascun singolo bene |
| Immobili | Valgono le seguenti categorie omogenee: <ul style="list-style-type: none">▶ aree fabbricabili aventi la stessa destinazione urbanistica;▶ aree non fabbricabili;▶ fabbricati non strumentali ;▶ fabbricati strumentali per natura;▶ fabbricati strumentali per destinazione. Gli impianti e macchinari, anche se infissi al suolo, devono rispettare i criteri previsti per i beni materiali ammortizzabili (anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento) |
| Beni mobili iscritti in pubblici registri | Valgono le seguenti categorie omogenee: <ul style="list-style-type: none">▶ aeromobili;▶ veicoli;▶ navi e imbarcazioni iscritte nel registro internazionale;▶ navi e imbarcazioni non iscritte nel registro internazionale |
| Beni a deducibilità limitata e ad uso promiscuo | Possono essere esclusi dalla categoria omogenea di riferimento |

L'individuazione delle categorie omogenee avviene nel bilancio di rivalutazione, fermo restando il requisito del possesso dei beni stessi nel bilancio di riferimento.

METODI DI RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

I soggetti con periodo coincidente con l'anno solare, potranno procedere alla rivalutazione dei beni esistenti già nel bilancio dell'esercizio 2017 e, ovviamente, che lo sono anche nel bilancio dell'esercizio 2018 in cui la rivalutazione dovrà essere effettuata.

Infatti, ai sensi dei commi 940 e 941 della Legge di Bilancio 2019, l'iscrizione del maggiore valore (la rivalutazione) deve essere effettuata nel bilancio dell'esercizio 2018, e deve riguardare solo quei beni che risultavano già iscritti nel bilancio dell'esercizio immediatamente precedente.

Da un punto di vista strettamente operativo, la rivalutazione dei beni ammortizzabili può essere contabilmente eseguita utilizzando 3 differenti metodi:

- ▶ rivalutazione del costo storico del cespite e del relativo fondo di ammortamento, permettendo di mantenere inalterato il periodo d'ammortamento (a parità di aliquota

applicata). Questo metodo è consigliato nel caso in cui la sottovalutazione dei beni sia connessa a fenomeni inflazionistici, e non da incrementi di natura “reale” a cui si ricollegli un incremento della residua vita economica utile del bene;

- ▶ rivalutazione solo del costo storico del cespite, facendo emergere plusvalori derivanti da reali incrementi di valore nei beni oggetto di rivalutazione, in termini sia di maggior residua vita economica utile, sia di maggior utilità ritraibile dall’utilizzo del bene. L’incremento del costo storico determina sia un allungamento del periodo di ammortamento residuo, sia un incremento dell’ammontare massimo degli ammortamenti stanziabili. È data comunque facoltà all’impresa di mantenere, civilisticamente, l’originaria durata del periodo d’ammortamento, determinando un disallineamento tra ammortamento civilistico e fiscale;
- ▶ riduzione del fondo di ammortamento, determinando, a parità di aliquota applicata, un allungamento dell’ammortamento fiscale, a fronte di quote di ammortamento invariate in valore assoluto. Di seguito, si offre un esempio numerico con le relative scritture contabili, differenziate a seconda del metodo prescelto (per maggiore semplicità espositiva non si considera l’effetto fiscale determinato dalla rilevazione dell’imposta sostitutiva, poiché esso non muta in funzione dei 3 diversi metodi utilizzabili per la rilevazione contabile della rivalutazione).

Si ricorda, inoltre, come confermato nel Documento Interpretativo n. 5 dell’OIC, che il limite massimo della rivalutazione è individuato nei “valori effettivamente attribuibili ai beni con riferimento alla loro consistenza, alla loro capacità produttiva, all’effettiva possibilità economica di utilizzazione nell’impresa, nonché ai valori correnti e alle quotazioni rilevate in mercati regolamentati italiani o esteri”, con la conseguenza che ai fini della corretta individuazione potrà alternativamente essere preso a riferimento il valore d’uso o quello di mercato

Si ricorda inoltre che ogni categoria omogenea deve essere rivalutata utilizzando un unico criterio; ossia, all’interno della stessa categoria non è possibile rivalutare alcuni beni con il metodo a valori correnti e altri con il metodo del valore interno. Tuttavia, all’interno della medesima categoria, non è necessario utilizzare uno solo dei metodi contabili sopra descritti, potendo applicarsi metodologie differenti in ragione dell’effetto prodotto sul periodo di ammortamento.

Va da sé che gli effetti che potranno essere indotti dalla rivalutazione proprio sulla vita utile residua del cespite e, quindi, del periodo di ammortamento dello stesso dovranno essere oggetto di adeguata informativa nella Nota integrativa..

IMPOSTA SOSTITUTIVA

La maggior parte delle leggi di rivalutazione prevede, sui maggiori valori iscritti, un’imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell’IRAP. Le ultime leggi (tra cui quella di cui all’art. 1 co. 940 ss. della L. 145/2018) prevedono allo scopo le seguenti imposte sostitutive:

- ▶ 16%, per i beni ammortizzabili;
- ▶ 12%, per i beni non ammortizzabili.

In un caso specifico (la rivalutazione prevista dall'art. 15 co. 16 del DL 29.11.2008 n. 185) è stata espressamente prevista la possibilità di rivalutare i beni ai soli fini civilistici, senza il versamento di imposte sostitutive.

L'imposta sostitutiva è dovuta sulla differenza tra il vecchio costo di iscrizione in bilancio del bene e il valore attribuito che, a norma dell'art. 11 co. 2 della L. 342/2000, non può eccedere quelli attribuibili ai beni in base:

- ▶ alla loro consistenza, capacità produttiva, effettiva possibilità di utilizzazione economica nell'impresa (criteri di valore "interni");
- ▶ ai valori correnti (criterio di valore "esterno").

Per le società di persone, l'imposta sostitutiva è a carico della società, e non dei soci.

RICONOSCIMENTO FISCALE DEI MAGGIORI VALORI ISCRITTI A SEGUITO DELLA RIVALUTAZIONE

I maggiori valori assoggettati all'imposta sostitutiva per la rivalutazione sono riconosciuti ai fini fiscali. Alcune leggi di rivalutazione prevedevano che il riconoscimento fosse immediato; le ultime leggi speciali hanno, però, previsto un periodo di "moratoria" degli effetti: prendendo ad esempio la rivalutazione perfezionata al 31.12.2018, ai sensi dell'art. 1 co. 940 ss. della L. 145/2018, in linea generale i maggiori valori iscritti sono riconosciuti a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita (ovvero, dall'esercizio chiuso al 31.12.2021, per i soggetti "solari"). Ciò vale, ad esempio, ai fini:

- degli ammortamenti deducibili;
- della determinazione del plafond delle spese di manutenzione di cui all'art. 102 co. 6 del TUIR;
- della disciplina delle società non operative di cui all'art. 30 della L. 724/94.

Sempre facendo riferimento alla medesima legge di rivalutazione, è previsto che le plusvalenze e le minusvalenze siano calcolate avendo riguardo al costo dei beni "ante rivalutazione", nel momento in cui la cessione degli stessi (o la destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa) avvenga in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita (ovvero, in data anteriore all'1.1.2022, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

AMMORTAMENTI

Per i maggiori ammortamenti sui beni rivalutati ai sensi dell'art. 1 co. 940 ss. della L. 145/2018, il primo periodo d'imposta nel quale essi possono essere portati in deduzione è il 2021.

Secondo l'Agenzia delle Entrate (circ. 25.6.2002 n. 57, emanata a commento della disciplina di rivalutazione - con efficacia fiscale differita - di cui all'art. 3 della L. 448/2001), il recupero degli ammortamenti non dedotti avviene al termine dell'ammortamento civilistico, nei limiti delle quote annue determinate con i coefficienti ministeriali.

PLUSVALENZE

Sempre facendo riferimento ai beni rivalutati ai sensi dell'art. 1 co. 940 ss. della L. 145/2018, le plusvalenze e le minusvalenze sono determinate partendo dal valore rivalutato solo a

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 34/2019

PAGINA

7/9

decorrere dall'1.1.2022 (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare). Se i beni rivalutati vengono ceduti, assegnati ai soci o, in senso lato, realizzati con atti suscettibili di generare plusvalenze nel triennio di "moratoria", si applica il principio contenuto nell'art. 3 co. 3 e 4 del DM 19.4.2002 n. 86, secondo il quale:

- ▶ al soggetto che ha effettuato la rivalutazione è attribuito un credito d'imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile ai beni ceduti;
- ▶ l'ammontare dell'imposta sostitutiva è portato ad aumento del saldo attivo di rivalutazione in misura corrispondente al maggior valore attribuito ai beni;
- ▶ dalla data di cessione dei beni il saldo attivo di rivalutazione, fino a concorrenza del maggior valore attribuito ai beni ceduti, non è più in sospensione d'imposta e, quindi, se distribuito, non genera più oneri in capo alla società.

| IMPOSTA | PERCENTUALE | UNICA SOLUZIONE |
|---|-------------|---|
| Imposta sostitutiva rivalutazione | 12% - 16% | 1.07.2019 (il 30 giugno 2019 cade di domenica) |
| Imposta sostitutiva affrancamento saldo attivo di rivalutazione | 10% | |

REGIME FISCALE DEL SALDO ATTIVO DI RIVALUTAZIONE

Per le imprese in contabilità ordinaria, la riserva di patrimonio netto costituita in contropartita contabile della rivalutazione costituisce, ai fini fiscali, una riserva in sospensione d'imposta. Per i soggetti in contabilità semplificata, invece, come evidenziato nella circolare dell' Agenzia delle Entrate del 26.1.2001 n. 5 , non si applica il corpo di norme che disciplina il saldo attivo di rivalutazione, essendo questo legato all'evidenza di un dato (l'ammontare della riserva) desumibile dal bilancio. Tali soggetti possono, quindi, possono rivalutare i beni senza dover osservare alcuna cautela in relazione al saldo attivo. In particolare, è esclusa la tassazione della "riserva" in caso di distribuzione.

UTILIZZI DELLA RISERVA

Il saldo attivo di rivalutazione può essere:

- ▶ imputato a capitale, previa ulteriore delibera dell'assemblea in sede straordinaria;
- ▶ distribuito ai soci (in questo caso, devono essere rispettate le norme contenute nell'art. 2445 co. 2 e 3 c.c., per cui, in particolare, la deliberazione può essere eseguita soltanto dopo novanta giorni dal giorno dell'iscrizione nel Registro delle imprese, purché entro questo termine nessun creditore sociale anteriore all'iscrizione abbia fatto opposizione);
- ▶ utilizzato a copertura delle perdite (in questo caso, non si possono distribuire utili sino a quando la riserva non sia stata reintegrata, o ridotta con apposita deliberazione dell'assemblea straordinaria).

RIFLESSI FISCALI DELL'ATTRIBUZIONE DELLA RISERVA AI SOCI

Secondo l'art. 13 co. 3 e 5 della L. 342/2000, in caso di distribuzione della riserva:

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 34/2019

PAGINA

8/9

- ▶ le somme attribuite ai soci, aumentate dell'imposta sostitutiva corrispondente alle somme medesime, concorrono alla formazione del reddito imponibile sia della società sia dei soci;
- ▶ alla società è attribuito un credito d'imposta ai fini IRPEF e IRPEG (ora IRES) pari all'imposta sostitutiva medesima.

La seguente tabella evidenzia l'imposizione che le società di capitali scontano a fronte di una rivalutazione di 100, in caso di distribuzione della riserva ai soci (si ipotizza la rivalutazione di un bene non ammortizzabile).

| PARAMETRO | IMPORTO |
|--------------------------------------|-------------------------------------|
| Importo rivalutazione | 100 |
| Imposta sostitutiva | $100 \times 12\% = 12$ |
| Saldo attivo(bilancio) | $100 - 12 = 88$ |
| Distribuzione del saldo attivo(IRES) | $[(88 + 12) \times 24\%] - 12 = 12$ |

Il regime di sospensione si traduce, di fatto, in un differimento dell'imposizione sui plusvalori emersi in bilancio (24), parte della quale viene "anticipata" all'atto della rivalutazione medesima (l'imposta sostitutiva di 12) e parte della quale viene corrisposta "a saldo" alla distribuzione della riserva (l'IRES ordinaria di 12).

Per i soci, la riserva di rivalutazione ha natura di utile, imponibile a norma degli artt. 47, 59 e 89 del TUIR.

I principi dell'art. 13 della L. 342/2000 sono, naturalmente, applicabili anche alle società di persone, le quali sono quindi tassate all'atto della distribuzione della riserva ai soci (più precisamente, esse incrementano il proprio imponibile attribuendolo per trasparenza ai soci, i quali assolvono su di esso le proprie imposte personali).

Anche il credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva a suo tempo versata si intende scomputabile dai soci stessi, benché l'art. 13 co. 5 della L. 342/2000 ne preveda l'attribuzione al soggetto che ha effettuato la rivalutazione (formalmente la società di persone).

AFFRANCAMENTO DEL SALDO ATTIVO DI RIVALUTAZIONE

Alcune leggi di rivalutazione (tra cui quella disciplinata dall'art. 1 co. 940 ss. della L. 145/2018) hanno previsto la possibilità di affrancare il saldo attivo di rivalutazione, liberandolo dallo stato di sospensione d'imposta, con un'ulteriore imposta sostitutiva, fissata nella misura del 10%.

Per le società di capitali, l'affrancamento fa venir meno la necessità di pagare il "conguaglio" d'imposta all'atto della distribuzione del saldo attivo di rivalutazione; l'affrancamento non "chiude", invece, la posizione dei soci, tenuti a trattare il saldo attivo ricevuto alla stregua di un dividendo, al pari di quanto avviene all'atto della distribuzione del saldo affrancato.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 34/2019

PAGINA

9/9

Diversamente, per le società di persone l'affrancamento determina un incremento del costo fiscale della partecipazione del socio, poi ridotto in misura corrispondente all'atto della distribuzione (circ. Agenzia Entrate 15.7.2005 n. 33); di fatto, l'affrancamento esaurisce ogni obbligo tributario, con la possibilità di distribuire al socio la riserva senza più oneri a carico di quest'ultimo.

COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI

Nel ricordarVi la disponibilità dello STUDIO ADRIANI a offrirVi ulteriori delucidazioni, ritengo opportuno precisare che per la consulenza da fornire, al fine di avere un quadro completo e mirato alle specifiche esigenze, nonché per effettuare le valutazioni di convenienza in relazione ai singoli casi concreti, per porre in essere i previsti adempimenti, dovrà, ove lo riteniate opportuno, essermi affidato uno specifico incarico in tal senso, non rientrando dette prestazioni nell'ambito degli incarichi di consulenza continuativa e generica eventualmente già affidatemi.

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI
(Un associato)

dott.ssa Adriana ADRIANI