

**CIRCOLARE N. 021/2024 DEL 6 MARZO 2024***OGGETTO***REGOLARIZZAZIONE  
DELLE ESISTENZE INIZIALI  
DI MAGAZZINO AL 1 GENNAIO 2023***RIFERIMENTI NORMATIVI*

Articolo 1, comma da 78 a 85, L. 30.12.2022 n. 213 (Legge di Bilancio 2024)

CIRCOLARE Ministero delle Finanze 1° giugno 2000 n. 115

PRINCIPIO CONTABILE OIC 29 (Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio)

*ALLEGATI**CLASSIFICAZIONE*

LEGGE DI BILANCIO

LEGGE DI BILANCIO 2024

REGOLARIZZAZIONE MAGAZZINO ART 1 CO 78-85 L. 30.12.2022 n. 213

*CODICE CLASSIFICAZIONE*

10

500

015

*COLLEGAMENTI*

CIRCOLARE N. 6 DEL 7.2.2000 - ADEGUAMENTO ESISTENZE INIZIALI DEL MAGAZZINO (C.D. ROTTAMAZIONE DEL MAGAZZINO) - Art. 7, commi 9-14 della Legge 23 dicembre del 1999 n. 488 (FINANZIARIA 2000) -

*REFERENTE STUDIO***dott.ssa Adriana ADRIANI***BRIEFING*

L'articolo 1, comma da 78 a 85, L. 213/2023 (Legge di Bilancio 2024), prevede, per i soggetti Oic adopter, la possibilità di regolarizzare le esistenze iniziali di magazzino alla data del 1° gennaio 2023, assegnando alle stesse la corretta valutazione alla giacenza effettiva, con facoltà di eliminare esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi e/o di iscrivere esistenze iniziali in precedenza omesse.

La procedura di regolarizzazione del magazzino presuppone il versamento dell'Iva e di un'imposta sostitutiva dell'Irpef, dell'Ires e dell'Irap, in misura pari al 18%, sulla differenza tra il valore eliminato, moltiplicato per il coefficiente di maggiorazione (di futura determinazione ministeriale) e il valore del bene eliminato.

Sotto il profilo contabile, il maggiore o minore valore esistente alla data del 1° gennaio 2023, rispetto a quello indicato in sede di apertura dei conti, deve essere rilevato nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2023, tenuto conto dei criteri previsti dal Principio contabile Oic 29 in materia di correzione di errori contabili, atteso che l'adeguamento non è causato da un cambiamento di Principi contabili, bensì dall'esistenza di dati di bilancio originariamente iscritti sulla base di errati presupposti.

Di seguito si fornisce un quadro di sintesi della disciplina di regolarizzazione del magazzino.

## ***AMBITO SOGGETTIVO***

L'articolo 1, comma da 78 a 85, L. 213/2023 (Legge di Bilancio 2024), ha riproposto la possibilità di regolarizzare le rimanenze di magazzino, determinandone la corretta valutazione alla situazione di giacenza effettiva, sulla falsa riga di quanto già previsto in passato con la L. 488/1999.

Sotto il profilo soggettivo, possono beneficiare della misura agevolativa gli esercenti attività di impresa che, ai fini della redazione del bilancio, non adottano i Principi contabili internazionali (Ias/Ifrs).

Sono escluse, quindi, dalla possibilità di regolarizzare le esistenze di magazzino:

- le società emittenti strumenti finanziari ammessi alla negoziazione in mercati regolamentati di qualsiasi Stato membro dell'Unione Europea;
- le società aventi strumenti finanziari diffusi tra il pubblico;
- le banche italiane;
- le società finanziarie che controllano banche o gruppi bancari;
- le società di partecipazione finanziaria mista italiane;
- le società di intermediazione mobiliare (sim);
- le società finanziarie italiane che controllano sim o gruppi di sim;
- le società di gestione del risparmio;
- le società finanziarie;
- le agenzie di prestito su pegno;
- gli istituti di moneta elettronica;
- gli istituti di pagamento;
- le società incluse, secondo i metodi di consolidamento integrale, proporzionale e del patrimonio netto, nel bilancio consolidato.

In altre parole, la disposizione appena introdotta dalla L. 213/2023, riguarda sostanzialmente tutti i soggetti Oic adopter.

## ***OGGETTO DELL'ADEGUAMENTO***

Possono essere oggetto di adeguamento alla giacenza effettiva, le esistenze iniziali di cui all'articolo 92, TUIR, che rinvia ai beni indicati all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), TUIR, vale a dire:

- ✓ beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (merci);
- ✓ materie prime e sussidiari;
- ✓ semilavorati;
- ✓ altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione.

Tali rimanenze devono essere relative, come specificato nella disposizione in rassegna, al periodo di imposta in corso al 30 settembre 2023; pertanto, in generale, trattasi delle esistenze iniziali alla data del 1° gennaio 2023.

Non sono interessate, invece, dalla regolarizzazione in esame, le esistenze iniziali relative alle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, di cui all'articolo 93, TUIR, ma anche le commesse di durata inferiore ai 12 mesi (non ancora ultimate al termine dell'esercizio) e che sono valutate in base alle spese sostenute, a norma dell'articolo 92, comma 6, TUIR.

Da un punto di vista prettamente operativo, si può procedere all'adeguamento delle esistenze iniziali di magazzino mediate:

- l'eliminazione delle esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi;
- l'iscrizione delle esistenze iniziali in precedenza omesse.

L'adeguamento può riguardare ipotesi di eliminazione di talune esistenze e contemporaneamente l'iscrizione di altre esistenze iniziali.

### ***ELIMINAZIONE DELLE ESISTENZE INIZIALI***

Sotto il profilo contabile e delle politiche di bilancio, le rimanenze possono risultare superiori a quelle effettive al ricorrere delle seguenti situazioni:

- sovrastima del magazzino per “occultare” eventuali perdite di esercizio.

Tale ipotesi sottintende che l'impresa abbia, comunque, sostenuto maggiori imposte sul reddito in corrispondenza dei maggiori valori di magazzino iscritti in bilancio; di conseguenza, non dovrebbe essere interessata dalla misura in commento;

- sovrastima del magazzino per presunte “vendite in nero”.

Tale ipotesi si concretizza quando il magazzino è sovrastimato, in considerazione del fatto che non è mai stato “scaricato”.

La procedura di regolarizzazione del magazzino consente, previo versamento dell'Iva e di un'imposta sostitutiva (Irpef, Ires e Irap):

- ✎ di eliminare le quantità fisiche dei beni risultanti dalla contabilità in misura superiore a quelle effettive; ovvero
- ✎ di ridurre i costi unitari di valutazione dei beni effettivamente esistenti in magazzino, poiché superiori a quelli effettivi.

L'Iva da versare per la regolarizzazione del magazzino è determinata applicando l'aliquota media riferibile all'anno 2023 all'ammontare che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per un coefficiente di maggiorazione specifico per ogni attività (che verrà determinato da un Decreto dirigenziale di prossima pubblicazione).

In altre parole, il costo dell'adeguamento Iva è determinato applicando l'aliquota media Iva per il 2023 all'ammontare dei ricavi presunti, che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per il coefficiente di maggiorazione stabilito per ciascuna attività.

L'imposta sostitutiva dell'Irpef, Ires e Irap, si determina, invece, applicando l'aliquota del 18% alla differenza tra:

- il valore eliminato (moltiplicato per il coefficiente di maggiorazione); e
- il valore del bene eliminato.

L'imposta sostitutiva del 18% è indeducibile dalle imposte sui redditi (e relative addizionali) nonché dall'Irap.

Si ritiene che, in linea con quanto a suo tempo affermato in relazione all'analogia disposizione della legge 488/1999, che anche l'Iva versata sia non deducibile (Circolare 115/2000, paragrafo 4.1).

### ***ISCRIZIONE DELLE ESISTENZE INIZIALI PRECEDENTEMENTE OMESSE***

È possibile invocare la procedura di regolarizzazione del magazzino, anche in presenza di un magazzino sottostimato rispetto a quanto rilevato in contabilità, ovvero quando le esistenze iniziali sono inferiori (per valori o quantità) rispetto a quelle effettive, a causa della mancata contabilizzazione dei costi di acquisto.

La regolarizzazione del magazzino con l'iscrizione di esistenze iniziali omesse comporta unicamente il versamento dell'imposta sostitutiva del 18% sul nuovo valore iscritto e nessun versamento a titolo di Iva, la quale si presume andata "persa", a causa della mancata contabilizzazione del documento di acquisto. Inoltre, non assume rilevanza il coefficiente di maggiorazione.

### ***MODALITÀ E TERMINI DI VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA***

L'adeguamento delle rimanenze deve essere richiesto all'interno della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in corso al 30 settembre 2023.

Conseguentemente, gli elementi posti a base della regolarizzazione devono essere indicati nelle apposite sezioni del quadro RS del modello Redditi 2024, in relazione al periodo di imposta 2023.

Le imposte dovute devono essere versate in 2 rate di pari importo. In particolare:

- la prima rata (pari al 50%) deve essere corrisposta entro il termine previsto per il versamento del saldo delle imposte sui redditi relative al periodo di imposta 2023 ossia, per le imprese con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, entro il prossimo 30 giugno 2024;
- la seconda rata (pari al 50%) deve essere corrisposta entro il termine di versamento della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo di imposta 2024 ossia, per le imprese con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, entro il prossimo 30 novembre 2024.

Si rappresenta che, per espressa previsione di legge, in caso di mancato pagamento delle imposte nei termini, consegue l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme non pagate, nonché di sanzioni e interessi conseguenti all'adeguamento effettuato.

### ***EFFETTI DELLA REGOLARIZZAZIONE***

L'adeguamento delle rimanenze non rileva ai fini sanzionatori di alcun tipo.

In particolare la norma (commi 83 e 84) dispone che:

- 1) i nuovi valori sono riconosciuti, a decorrere dal 2023 (precisamente, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023), ai fini civilistici e fiscali, nel limite

del valore eliminato o iscritto. Così, ad esempio, i nuovi valori – a seguito dell'adeguamento effettuato - avranno effetti in relazione alla compilazione dei modelli REDDITI 2024, Irap 2024, ISA 2024;

- 2) *«L'adeguamento di cui al comma 78 non rileva a fini sanzionatori di alcun genere», per cui i nuovi valori non possono essere utilizzati dall'Amministrazione finanziaria ai fini dell'accertamento relativo ai periodi d'imposta precedenti il 2023, ovviamente limitatamente ai beni oggetto di regolarizzazione (ferma restando la possibilità di espletare l'accertamento relativamente ad altre componenti di reddito, attive e passive; cfr. Circolare 115/2000). In pratica, in relazione ai soli valori delle rimanenze, si viene a creare una sorta di franchigia per la quale l'Amministrazione finanziaria non potrà assumere il valore eliminato o iscritto in seguito all'adeguamento per accertare maggiori redditi d'impresa oppure presumere acquisti o cessioni di beni senza l'applicazione dell'Iva.*

Inoltre, l'adeguamento non rileva – quanto agli aspetti di natura civilistica e amministrativa - ai fini sanzionatori per l'irregolare tenuta delle scritture contabili, la presentazione di dichiarazione infedele e per l'omessa fatturazione o registrazione di operazioni imponibili.

Quanto agli aspetti di natura penale, il citato documento di prassi (Circolare 115/2000) aveva affermato che *«l'ampia formulazione della norma fa ritenere che l'adeguamento non rileva neppure ai fini delle sanzioni di natura civile e penale. Pertanto, fermo restando l'ordinario potere dell'autorità giudiziaria, si ritiene che l'adeguamento non costituisca notizia di reato ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, né ammissione di eventuale responsabilità penale da parte del contribuente o del suo rappresentante legale»*. Si tratta, questo, di un elemento – ancora da confermare – che sarà determinante ai fini del successo della misura in esame.

La copertura delle sanzioni non pare eliminare neppure il rischio degli amministratori per le azioni dei soci (articolo 2395 Codice civile), per i rischi in capo a sindaci e revisori (articolo 2393 Codice civile);

- 3) l'adeguamento non ha rilevanza sui PVC consegnati e sugli accertamenti notificati fino alla data di entrata in vigore della legge di Bilancio 2024 (1° gennaio 2024);
- 4) ai fini dell'accertamento, delle sanzioni, della riscossione delle imposte dovute e del contenzioso si applica le disposizioni in materia di imposte sui redditi;
- 5) l'imposta sostitutiva non è deducibile ai fini delle imposte (Irap, Ires e Irpef).

### **PROFILI CONTABILI DELLA REGOLARIZZAZIONE DEL MAGAZZINO**

Sotto il profilo contabile il maggiore o minore valore di magazzino esistente alla data del 1° gennaio 2023 rispetto a quello indicato in sede di apertura dei conti, deve essere rilevato nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2023.

Per quanto concerne la procedura di regolarizzazione del magazzino non sembrano sussistere dubbi che la fattispecie in oggetto è, a tutti gli effetti, un errore contabile, sulla base di quanto previsto nel principio contabile OIC 29 (par 44).

In altre parole, per la tecnica contabile da adottare per la registrazione dell'adeguamento del magazzino, è possibile ricorrere ai criteri previsti dal documento OIC 29 in materia di

correzione di errori contabili, atteso che l'adeguamento non è causato da un cambiamento di Principi contabili, ma dall'esistenza di dati di bilancio originariamente esposti sulla base di una non corretta applicazione delle norme.

Il Principio contabile OIC 29 rubricato “*Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*” disciplina, tra gli altri, anche il trattamento contabile da adottare nel caso in cui, nel corso di un esercizio, ovvero durante la successiva preparazione del fascicolo di bilancio, l'estensore dello stesso si accorga che sono stati commessi degli errori nella redazione del bilancio di uno o più esercizi precedenti.

Secondo quanto previsto dal Principio contabile OIC 29, un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un Principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni e i dati necessari per la sua corretta applicazione erano comunque disponibili.

Gli errori in bilancio possono, ad esempio, essere originati da:

- ✦ errori matematici di calcolo;
- ✦ erronee interpretazioni di fatti;
- ✦ negligenza nel raccogliere le informazioni e i dati disponibili per un corretto trattamento contabile.

Resta naturalmente inteso che, gli errori contabili non debbono essere confusi con i cambiamenti di stima, né con i cambiamenti di Principi contabili, che hanno entrambi diversa natura.

In particolare, non costituiscono errori:

- ▶ le variazioni successivamente dimostrate necessarie nelle valutazioni e nelle stime, fatte a suo tempo in base alle informazioni e ai dati disponibili in quel momento; ovvero
- ▶ l'adozione di criteri contabili fatta in base a informazioni e dati disponibili in quel momento, ma che successivamente si dimostrano diversi da quelli assunti a base della scelta operata se, in entrambi i casi, tali informazioni e dati sono stati al momento del loro uso raccolti e utilizzati con la dovuta diligenza.

Secondo quanto previsto dal Principio contabile in argomento, gli errori contabili possono suddividersi nelle seguenti 2 categorie:

| TIPOLOGIA DI ERRORE         | DEFINIZIONE   |
|-----------------------------|---|
| <b>ERRORE RILEVANTE</b>     | Un errore è rilevante se può individualmente, o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio. La rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze. |
| <b>ERRORI RILEVANTI NON</b> | Un errore è non rilevante se individualmente, o insieme ad altri errori, non è in grado di influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio.   |

È giusto il caso di osservare che, i Principi contabili nazionali non definiscono una soglia quantitativa minima per determinare la rilevanza di un errore, in considerazione del fatto che ci possono essere errori che, pur non essendo rilevanti sul piano quantitativo, lo sono sul piano qualitativo oppure che potrebbero diventare rilevanti per le conseguenze che si sarebbero determinate qualora non fossero stati commessi.

Secondo il Principio contabile OIC 29, la correzione di errori deve essere rilevata in bilancio nel momento in cui si individua l'errore e allo stesso tempo sono disponibili le informazioni e i dati per il suo corretto trattamento. A questo proposito, il Principio contabile OIC 29 è allineato alle indicazioni contenute nei Principi contabili internazionali (IAS 8), richiamando la medesima distinzione tra correzione di errori:

- ✓ rilevanti;
- ✓ non rilevanti.

### **CORREZIONE DI ERRORI RILEVANTI**

La correzione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti deve essere contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui viene individuato l'errore.

Occorrerà, quindi, rilevare la conseguente rettifica tra gli utili portati a nuovo, ancorché il Principio contabile in argomento ammette la possibilità che la rettifica possa essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto.

### **CORREZIONE DI ERRORI NON RILEVANTI**

A differenza di quanto previsto per la correzione degli errori rilevanti, la correzione di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti deve essere contabilizzata nel Conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore.

Diversamente, in caso di errori tali da rendere nulla o annullabile la delibera di approvazione del bilancio, la correzione degli stessi deve avvenire mediante la predisposizione di un nuovo bilancio dell'esercizio in cui è stato commesso l'errore e dei bilanci degli esercizi successivi sui quali l'errore produce i suoi effetti. Ciascuno dei bilanci interessati dalla correzione dovrà nuovamente essere:

- ⇒ approvato dall'assemblea; e
- ⇒ depositato secondo le norme di legge.

### **RAPPRESENTAZIONE CONTABILE DELLA REGOLARIZZAZIONE DEL MAGAZZINO**

Ricondotta la fattispecie della regolarizzazione del magazzino (ex L. 213/2023) nell'ambito applicativo del citato Principio contabile OIC 29, occorre stabilire se l'errore commesso nella sopravvalutazione o sottovalutazione delle rimanenze finali è qualificabile, o meno, come errore "rilevante", poste le differenti modalità di rilevazione contabile.

Infatti, come esposto in precedenza, solo in caso di errore non rilevante è possibile utilizzare il passaggio a Conto economico, e nel caso in oggetto (in cui si parla di sottovalutazione o sopravvalutazione del magazzino) è di tutta evidenza che non si è in presenza di un errore irrilevante, ma di un errore rilevante.

Pertanto, l'importo della rettifica (in meno o in più) apportata alle esistenti iniziali deve essere iscritta sul saldo di apertura del patrimonio netto del bilancio dell'esercizio in corso al 30 settembre 2023, vale a dire dell'esercizio in cui si individua l'errore. In altre parole, la correzione non può che indirizzarsi al patrimonio netto o, meglio, alle riserve di utili che sussistono alla data del 1° gennaio 2023 (primo giorno del periodo in cui avviene la correzione).

In particolare, il patrimonio netto di apertura dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2023 dovrà essere:

-  ridotto, nell'ipotesi di eliminazione di esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi; ovvero
-  aumentato, nell'ipotesi dell'iscrizione di esistenze iniziali in precedenza omesse.

Si riportano, di seguito, le scritture contabili da registrare per correggere i 2 diversi casi di errore:

- incremento del magazzino (perché sottovalutato);
- riduzione del magazzino (perché sopravvalutato).

### **INCREMENTO DEL MAGAZZINO**

Come argomentato nel paragrafo precedente, il Principio contabile Oic 29 suggerisce di movimentare, con priorità, le riserve di utili, ovvero altre riserve del patrimonio netto se più appropriata. In presenza di un magazzino sottostimato, posto che la correzione non potrà certamente tradursi nella creazione di una riserva di capitale (poiché l'errore non dipende da una mancata contabilizzazione di apporti dei soci), ma più propriamente di una riserva di utili.

Si tratta di una riserva che, pur non avendo scontato alcuna imposizione "ordinaria" (l'imposizione è rappresentata dall'imposta sostitutiva del 18%), non va considerata in sospensione di imposta, ma una ordinaria riserva di utili che, se generata da società di capitali, avrà come conseguenza la tassazione in capo ai soci se distribuita.

La scrittura contabile alla data del 1° gennaio 2023 sarà la seguente:

|                           |          |                         |
|---------------------------|----------|-------------------------|
| <i>Esistenze iniziali</i> | <i>a</i> | <i>Riserve di utili</i> |
|---------------------------|----------|-------------------------|

### **RIDUZIONE DEL MAGAZZINO**

In presenza di un magazzino sovrastimato, rispetto alle giacenze effettive, occorrerà far recepire la regolarizzazione tramite una necessaria riduzione di patrimonio netto che deve essere imputata prima di tutto alle riserve di utile e, in caso di incapienza, alle altre riserve.

Questa correzione di regola ha come contropartita l'emersione di un debito (ipotesi che si verifica quando viene rilevato, ora per allora, un componente negativo non contabilizzato), mentre nel caso in esame la contropartita dovrebbe essere proprio il magazzino iniziale.

La scrittura contabile al 1° gennaio 2023 sarà la seguente:

|                         |          |                           |
|-------------------------|----------|---------------------------|
| <i>Riserve di utili</i> | <i>a</i> | <i>Esistenze iniziali</i> |
|-------------------------|----------|---------------------------|

Resta inteso che, dal momento che la correzione non transita a Conto economico, nessuna variazione (in aumento o in diminuzione) dovrà essere operata nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui viene corretto l'errore (modelli Redditi 2024 e modello Irap 2024), al fine di neutralizzare la componente reddituale irrilevante.

### **RICHIESTA DI ADEGUAMENTO DEL MAGAZZINO**

La regolarizzazione avviene mediante indicazione dei valori di adeguamento nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2023 (modello REDDITI 2024 e modello Irap 2024), come previsto dal comma 82.

Ciò significa che, una volta esercitata l'opzione relativa alla sanatoria, il mancato versamento delle imposte dovute:

- ↳ non comporta la decadenza dai benefici;
- ↳ determina l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme non pagate nonché di quelle ancora da pagare, maggiorate dei relativi interessi e sanzioni.

È ammesso avvalersi del ravvedimento operoso, secondo le disposizioni generali dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997.

### **COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI**

È opportuno precisare che, ove abbiate necessità di assistenza specifica per eseguire valutazioni sulla convenienza o meno di regolarizzazione del magazzino (ex L. 213/2023) alla data del 1° gennaio 2023 al fine della corretta rilevazione nel bilancio dell'esercizio da chiudere al 31 dicembre 2023, nonché per espletare gli adempimenti relativi alla richiesta di adeguamento, al versamento dell'imposta sostitutiva (Irap, Ires e Irpef), all'eventuale versamento dell'Iva, nonché alle modalità di rilevazione dell'errore contabile, sulla base di quanto previsto nel principio contabile OIC 29, dovrà essere affidato uno specifico incarico in tal senso allo STUDIO ADRIANI, non rientrando dette prestazioni nell'ambito dell'incarico di consulenza tributaria e/o aziendale continuativa e generica in essere.

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