

FISCO NEWS SETTEMBRE 2010 Roma il 30/09/ 2010**AREA SOCIETARIA E TRIBUTARIA****Il sistema Intrastat dopo la rivoluzione IVA**

Con l'approvazione dei nuovi modelli INTRASTAT e la pubblicazione del D.M. 22 febbraio 2010, gli operatori hanno a disposizione tutti gli strumenti e i parametri per adeguarsi alla nuova normativa dettata dal D.Lgs. n. 18/2010 per i **soggetti che operano con l'estero**.

Nello speciale tutte le informazioni su: soggetti obbligati, modalità di compilazione e presentazione degli elenchi, irregolarità e ritardi e nuovi modelli INTRA 12 e 13 per gli Enti non commerciali.

Cartelle, interessi in calo

Versamenti in ritardo col tasso al 5,7567%

Lo ha deciso l'Agenzia delle Entrate, che ha rideterminato - con effetto dal 1° ottobre - la misura degli interessi di mora per ritardato pagamento delle somme iscritte a ruolo.

Dal MiSE tre nuovi bandi a favore di imprese piccole, medie e grandi

Imprese del Mezzogiorno, 500 mln per investimenti in innovazione, ricerca ed energie rinnovabili

Il Ministro dello Sviluppo Economico ha firmato tre nuovi specifici decreti che destinano 500 milioni di euro a favore delle imprese di Sicilia, Campania, Puglia e Calabria che effettuano investimenti produttivi innovativi, per la ricerca e le energie rinnovabili, nel quadro dell'intesa programmatica siglata in attuazione della programmazione europea.

Da Equitalia una nuova modalità di utilizzo dell'estratto conto on line

Cartelle sotto controllo con la delega al professionista

Con il nuovo sistema di gestione deleghe, gli intermediari abilitati ai servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate potranno tenere sotto controllo direttamente dal computer la situazione dei loro assistiti.

Commissione Provinciale di Treviso, n. 86 del 3 agosto 2010.

Gli istituti di cui all'art. 22 del DLgs. 472/97 (**ipoteca e sequestro conservativo**) possono essere impiegati per garantire l'adempimento sia dell'obbligazione derivante dall'omesso pagamento dell'**imposta**, sia di quella derivante dall'irrogazione di una **sanzione**. È quanto ribadito dalla sentenza della Commissione Provinciale di Treviso, n. **86** del 3 agosto 2010.

Nella specie, l'Agenzia delle Entrate, sulla base di un avviso di **accertamento**, chiedeva l'autorizzazione ad iscrivere ipoteca sui beni immobili di una società fino alla concorrenza dei crediti per le imposte accertate, nonché delle sanzioni e degli interessi. La richiesta veniva motivata da una serie di operazioni della contribuente coinvolgenti altre società "di comodo" e persone compiacenti, che avrebbero portato all'elusione delle citate imposte, nonché dalla sproporzione evidente tra pretesa erariale e valore del patrimonio del contribuente, tali da "far esistere il fondato pericolo di possibili interventi di dispersioni dei beni al fine di depauperare il patrimonio della società stessa".

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

La Commissione, investita della questione, ha richiamato nelle motivazioni quanto in precedenza espresso dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. [1838](#) del 2010, in base alla quale il sequestro conservativo, secondo l'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 22 del DLgs. 472 del 1997, può essere richiesto e autorizzato a garanzia non solo delle sanzioni irrogate al contribuente, ma anche dei **debiti d'imposta**. La norma prevede, infatti, la possibilità di ottenere la misura cautelare, oltre che in base al provvedimento di irrogazione della sanzione o all'atto di contestazione, anche sulla sola base del processo verbale di constatazione che precede il momento sanzionatorio, richiedendo come esclusivi requisiti per la sua adozione il *fumus boni iuris* (verosimiglianza della pretesa) ed il *periculum in mora* (timore di perdita del credito tributario) relativi ad un debito maturato, a titolo di tributo o di sanzione, nei confronti del Fisco.

La Commissione ritiene, quindi, di respingere l'eccezione del contribuente, secondo cui l'art. 22 del DLgs. 472/97 non prevedrebbe la possibilità di applicare le misure cautelari sulla base dell'avviso di accertamento, ma solo a seguito dell'atto di contestazione delle sanzioni o del processo verbale di constatazione.

Occorre ricordare che, in passato, era controverso stabilire se l'art. 22 del DLgs. 472/97 si riferisse al solo credito inerente le sanzioni o se potesse estendersi anche a quello concernente il tributo.

La questione è stata chiarita dal DL 185/2008, in seguito convertito nella L. 2 del 2009. L'art. 27, comma 5, del decreto citato stabilisce, infatti, che l'art. 22 "si applica anche in relazione ai **tributi** e relativi interessi vantati dagli uffici e dagli enti di cui al comma 1 del medesimo articolo, in base ai processi verbali di constatazione".

Insufficiente la semplice sproporzione tra pretesa e patrimonio

In merito anche l'Agenzia delle Entrate, con la circ. n. [4](#) del 15 febbraio 2010, ha chiarito che, nonostante l'espressa estensione delle misure cautelari alle somme dovute a titolo di imposta sia stata prevista dal Legislatore con l'art. 27 del DL 185/2008, deve ritenersi che ciò valga anche per le **misure pregresse**.

Quanto ai requisiti necessari ai fini dell'adozione delle misure in questione, la Commissione dissente da quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate nella richiesta di autorizzazione alla misura. Il requisito del *fumus boni iuris* non viene considerato integrato in quanto le operazioni evidenziate dall'Amministrazione avrebbero dovuto essere più approfondite. Per quanto riguarda il *periculum in mora*, invece, sarebbe stato necessario allegare alla richiesta i comportamenti della società, tesi alla dispersione del patrimonio mediante vendita dei beni immobili, e non, invece, il **mero sospetto** che potessero essere posti in essere. Non essendo configurabili i presupposti di cui sopra, i giudici di Treviso ritengono di respingere l'istanza per l'autorizzazione all'iscrizione d'ipoteca.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

ACCERTAMENTI BANCARI sentenza n. 20735 della sezione tributaria della Cassazione

Per vincere la presunzione dell'art. 32, comma 2 del DPR 600/73, è **onere del contribuente** dimostrare che i versamenti in conto corrente sono stati registrati in contabilità e i prelevamenti sono stati utilizzati per il pagamento di individuati soggetti beneficiari degli stessi.

È il principio ribadito dalla sentenza [n. 20735](#) della sezione tributaria della Cassazione, depositata ieri.

In particolare i giudici di legittimità, confermando un orientamento ormai consolidato, hanno ribadito che i versamenti e i prelevamenti, risultanti da un'indagine sui conti correnti, se non sono giustificati dal contribuente sono **“automaticamente”** considerati ricavi o compensi non dichiarati in virtù della presunzione contenuta nel richiamato art. 32.

Il caso affrontato dalla Cassazione riguarda un “contribuente” che, oltre a non aver presentato dichiarazioni, era anche privo di contabilità: di qui la verifica bancaria e la conseguente ricostruzione induttiva del reddito quantificato come mera sommatoria tra versamenti e prelevamenti risultanti dai conti correnti.

In sede giudiziale, il contribuente si è difeso sostenendo che, ai fini IVA, l'ammontare complessivo dei prelevamenti era stato assimilato ad acquisti “in nero”, con la conseguente contestazione di omessa fatturazione. Come dire, è “principio comune” che per la produzione di ricavi o compensi è necessario il sostenimento di costi. Impostazione peraltro condivisibile, come riconosciuto dalla Corte Costituzionale, che ha affermato il principio secondo cui “in caso di accertamento induttivo, si deve tenere conto – in ossequio al principio di capacità contributiva – non solo dei maggiori ricavi ma anche della **incidenza percentuale dei costi relativi**, che vanno, dunque, detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati” (sentenza 8 giugno 2005 [n. 225](#)).

Nonostante ciò, la giurisprudenza di legittimità ritiene che “l'art. 32 impone di considerare ricavi sia i prelevamenti, sia i versamenti su conto corrente, salvo che il contribuente non provi che i versamenti sono registrati in contabilità e che i prelevamenti sono serviti per pagare determinati beneficiari, anziché costituire acquisizione di utili; posto che, in materia, sussiste inversione dell'onere della prova, alla presunzione di legge (relativa) va contrapposta una **prova**, non un'altra presunzione semplice ovvero una mera affermazione di carattere generale, né è possibile ricorrere all'equità” (Cass. sentenza 15 gennaio 2009 [n. 863](#)).

Analogo il pensiero dell'**Agenzia** delle Entrate, laddove ritiene che “la disposizione intende proceduralizzare l'analisi, da parte dell'ufficio finanziario, della maggiore capacità di spesa non giustificata dal contribuente, e correlare tale maggiore capacità di spesa con le ulteriori operazioni attive effettuate presuntivamente “in nero” (circolare 19 ottobre 2006 n. [32/E](#)).

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Sembrano però violati i principi di capacità contributiva e ragionevolezza

A mio avviso, la conclusione cui giunge la sentenza in esame, in linea di principio, **non è condivisibile**, da un lato perché appare palese la violazione del **principio di capacità contributiva** e dall'altro lato perché contrasta con il **principio di ragionevolezza** come, peraltro, osservato dalla Corte Costituzionale nella sentenza citata, laddove, pur riconoscendo che “non è arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati dai conti correnti bancari effettuati da un imprenditore siano stati destinati all'esercizio dell'attività d'impresa”, per giungere alla quantificazione del reddito imponibile è necessario dedurre i relativi costi.

La **distonia** delle conclusioni dei giudici di legittimità è ravvisabile anche con riferimento al metodo induttivo di ricostruzione del reddito, in base al quale ciò che deve essere accertato, e dunque assoggettato a tassazione, è il “reddito imponibile” individuabile appunto tramite il raffronto tra ricavi presunti e i costi necessari alla loro produzione.

Non va peraltro sottaciuto che la presunzione **prelevamenti=ricavi** potrebbe essere giustificata come una **sanzione impropria**. Ma se così fosse si creerebbe una situazione “paradossale”: una sanzione propria applicata ad una sanzione impropria; infatti quest'ultima consisterebbe nel considerare reddito i prelevamenti, dando luogo ad un maggior debito d'imposta, sul quale poi commisurare la sanzione amministrativa tipica.

REDDITOMETRO ED INDAGINE FINANZIARIE

Nell'attesa che venga diramato il decreto del Ministro dell'Economia concernente i **nuovi elementi indice di capacità contributiva**, previsto dal quinto comma dell'articolo 38 del DPR n. 600/1973 come ridisegnato dalla manovra correttiva, è opportuno soffermarsi sull'**operatività degli Uffici** alle prese con la nuova modalità di ricostruzione del reddito sintetico mediante le spese sostenute dal contribuente.

Le quattro fasi che caratterizzano le indagini inerenti il nuovo strumento di controllo, occorre considerare le difficoltà che gli Uffici incontreranno nell'individuazione delle spese sostenute dal soggetto posto sotto osservazione.

Se è vero che molti elementi saranno reperiti grazie all'ausilio dell'**anagrafe tributaria**, considerevolmente implementata anche dal “ritorno” dell'elenco clienti e fornitori per le operazioni rilevanti ai fini IVA di importo non inferiore a 3.000 euro, è altrettanto vero che **non tutte le spese sono “tracciabili”**, così come alcune spese sostenute “in proprio” andrebbero ad alimentare acquisto o disponibilità di beni e servizi formalmente **intestati a terzi**.

Soprattutto quest'ultimo espediente potrebbe rivelarsi fastidioso per l'attività di controllo, nonostante il presidio dell'utilizzabilità dei nuovi indicatori di ricchezza di cui al citato quinto comma, in ragione delle potenzialità ampiamente “dispersive” che una condotta del

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

genere può prospettare: in altre parole, il contribuente Caio, sottraendo massa imponibile al fisco, potrebbe alimentare le spese di un soggetto terzo Tizio in ordine a beni o servizi, per i quali il “benefattore” manterrebbe la disponibilità, così da creare una dicotomia tra la sua posizione personale e il bene o servizio che ha generato la spesa.

In effetti, Il compito dell'Ufficio si complicherebbe alquanto, soprattutto se Caio avesse “l'accortezza” di procedere coinvolgendo Tizio, il cui reddito dichiarato non presenta quelle rilevanti discrasie che, qui nulla rilevando lo scarto del 20% previsto dalla legge tra reddito sinteticamente accertabile e quello dichiarato, potrebbero porlo **al riparo dalla selettiva attività di individuazione** delle posizioni a rischio che dovrebbe caratterizzare l'utilizzo del nuovo strumento di controllo (o, almeno, questa condotta risulta certamente meno rischiosa di quella dell'affrontare la spesa “in proprio”).

Una vicenda del genere, poi, non potrebbe essere risolta dall'Ufficio procedente nel contesto dei “**contatti obbligatori**”, previsti dalla legge, **con il contribuente** (convocazione *ex* articolo 32 del DPR 600/73 e successivo accertamento con adesione): costui non ha alcun interesse nella fase procedimentale a disvelare *motu proprio* l'effettivo possesso o disponibilità del bene o servizio fittiziamente riconducibile al terzo.

Con l'anagrafe centrale dei conti, controlli in tempo reale

Ecco perché, probabilmente, è anche per questo motivo che l'Agenzia delle Entrate **sta meditando di accostare** all'operatività da redditometro anche quella da **indagini finanziarie**, con le quali gli Uffici finanziari hanno sempre più dimestichezza e le cui modalità di acquisizione ed utilizzo dei dati, grazie all'**anagrafe centrale dei conti**, sono quasi in *real time*.

In effetti, lo **scandaglio di tutte le posizioni finanziarie** del contribuente aperte sul territorio potrebbe portare a risultati altrimenti difficili da conseguire, atteso che, laddove i flussi tracciati presso gli operatori finanziari conducessero a soggetti terzi, sarebbe un gioco da ragazzi per l'Ufficio contestare al soggetto controllato il sostenimento delle spese: lasciandogli poi in mano il cerino acceso di dover giustificare, oltre alle medesime, per il conseguente riverbero in termini di ricostruzione reddituale, anche eventualmente l'intestazione fittizia del bene a terzi.

ACCERTAMENTI BANCARI C/C INTESTATI A DIPENDENTI

CASSAZIONE sentenza del 24 settembre 2010 [n. 20197](#).

In base al disposto dell'art. 51 comma 1 del DPR 633/73 (attribuzioni e poteri degli Uffici), l'utilizzazione dei dati risultanti dai **conti correnti** bancari acquisiti dagli istituti di credito non può ritenersi limitata – in caso di società di capitali – ai conti intestati all'ente, ma riguarda anche quelli formalmente intestati ai soci, amministratori e procuratori generali, qualora risulti provato dall'Amministrazione finanziaria, anche tramite presunzioni, la **natura fittizia** dell'intestazione o, comunque, la sostanziale riferibilità dell'ente ai conti

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

medesimi o di alcuni loro singoli dati.

È quanto affermato dalla Corte di Cassazione con la sentenza del 24 settembre 2010 [n. 20197](#).

Nel caso sottoposto al vaglio dei giudici, a seguito di un'ispezione della Guardia di Finanza, veniva contestata ad una società l'omessa fatturazione di una somma imponibile ai fini IVA, con conseguente recupero dell'imposta, oltre ad interessi e sanzioni.

Il ricorso del contribuente veniva accolto per i due gradi di merito. L'Agenzia delle Entrate, quindi, ricorreva per la cassazione della sentenza della Commissione Regionale.

In base alla pronuncia impugnata, infatti, veniva affermato che la rettifica in questione era stata fatta sulla base dell'art. 55 del DPR 633/72 (accertamento induttivo), posto che era stato utilizzato un metodo induttivo di quantificazione del reddito in mancanza di specifiche condizioni per la sua attuazione. La Commissione aveva accolto le censure della società, secondo cui la rettifica in questione era illegittima, in quanto poteva essere esperita solo nelle tassative ipotesi enunciate dalla norma citata.

In sede di ricorso in Cassazione, l'Agenzia delle Entrate replicava di aver emanato l'atto non in base all'art. 55 del DPR 633/72, ma in quanto, dall'esame dei conti correnti intestati ai singoli soci e ad alcuni dipendenti della società, era risultato che su uno di essi erano affluiti **versamenti** dei quali gli intestatari dei conti non avevano fornito alcuna spiegazione. I soci convocati per fornire spiegazioni, infatti, non avevano aderito all'invito, mentre i dipendenti convocati avevano dichiarato di non essere a conoscenza di un conto a loro intestato e di non poter fornire ulteriori giustificazioni.

Tali circostanze, secondo l'Agenzia ricorrente, costituivano presunzioni gravi, precise e concordanti del fatto che i conti rispecchiassero attività aziendali non dichiarate.

Spetta al contribuente dimostrare l'estraneità dei movimenti bancari

La Corte di Cassazione, così investita della questione, ha ritenuto fondati i motivi del ricorso.

L'utilizzo dei dati riscontrati sui conti correnti bancari formalmente intestati a terzi dei quali l'Agenzia provi che concernono il contribuente oggetto dell'accertamento, non costituisce applicazione del metodo di indagine induttivo di cui all'art. 55 del DPR 633/72. È applicabile, invece, l'art. 51, comma 2, del medesimo decreto, che consente di porre a base della rettifica i dati concernenti **qualsiasi rapporto** intrattenuto dal contribuente (direttamente o per interposta persona) con gli istituti bancari quando egli dimostri di non averne tenuto conto nelle dichiarazioni o che fossero per esse irrilevanti.

In base alla presunzione legale di cui all'art. 51 del DPR 633/73, quindi, sarebbe spettato alla società dimostrare quali e quante delle movimentazioni bancarie rilevate fossero estranee agli affari sociali. In ragione di ciò, la Corte ritiene di accogliere il ricorso e di confermare la legittimità della rettifica dell'Ufficio.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Come si determina il valore di un bene strumentale obsoleto in caso di dismissione dal ciclo produttivo?

Domanda

Nel caso un imprenditore desideri rottamare un'attrezzatura informatica completamente ammortizzata ed ormai obsoleta senza seguire la procedura di cui alla CM 193/E/98 e senza coinvolgere uno smaltitore autorizzato è corretto ritenere che debba autofatturarsi per l'intero importo del costo di acquisto secondo quanto specificato dall'art 13 d.p.r. n. 633/72?

Risposta

A norma dell'art. 13 del decreto Iva, la **base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi** è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti.

In concreto, l'IVA deve essere commisurata all'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o dal prestatore secondo le condizioni contrattuali e, quindi, la determinazione del corrispettivo della cessione del bene o della prestazione del servizio sul quale individuare l'IVA è lasciata alla libera volontà delle parti. Compete all'Ufficio fiscale, in sede di rettifica della dichiarazione annuale, come chiaramente puntualizzato dalla Corte di Cassazione (vedere, tra l'altro, le sentenze 8 aprile 2003, nn. 5463 e 5464, nonché 24 gennaio 2007, n. 1549), dimostrare la presenza di un'operazione posta in essere in regime di sottofatturazione, ai sensi e nei limiti dell'art. 54 del decreto Iva. Di conseguenza, tenuto anche conto che l'IVA è un'imposta sui consumi, individuata sul corrispettivo pattuito previa detrazione dell'imposta assolta "a monte" per l'acquisizione dei beni e servizi inerenti all'effettuazione dell'operazione imponibile, ne consegue che la base di commisurazione del tributo non può essere calcolata, in analogia a quanto previsto, per le imposte sui redditi, come differenza tra ricavi e costi relativi alla specifica operazione posta in essere dal cedente o prestatore.

Pertanto, se il corrispettivo pattuito risulta di entità inferiore al "valore normale" (di cui al comma 1 dell'art. 14 del decreto Iva) può manifestarsi, in capo al cessionario, il vincolo di responsabilità solidale per l'ipotesi di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente.

La nozione di **valore normale**, introdotta dall'art. 24, comma 4, lettera c), della L. 7.7.2009 n. 88 (legge Comunitaria 2008), viene individuata nell'intero importo che il cessionario o il committente, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente per ottenere i beni o servizi in questione nel tempo e nel luogo di tale cessione o prestazione, tenendo presente che in assenza di cessioni "analoghe", il valore normale deve essere determinato avendo riguardo al prezzo di acquisto dei beni o di beni simili o, in mancanza, al prezzo di costo, determinati nel momento di effettuazione di tali operazioni. In via generale ed a parità di condizioni, la base imponibile quantificata in funzione del prezzo di acquisto o di costo dovrebbe essere inferiore rispetto a quella determinata sul (maggiore) prezzo di rivendita dei beni.

Ne deriva, conseguentemente, che ancorando l'imponibile al prezzo di acquisto o di costo, l'Iva che deve essere assolta corrisponde a quella detratta "a monte". Si è precisato "in via generale ed a parità di condizioni", in quanto il riferimento normativo tende ad evitare situazioni di sottofatturazioni in relazione al presupposto di acquisti e vendite in ordinaria condizione operativa. Ai fini procedurali, nell'ipotesi di un imprenditore che procede a dismettere un bene strumentale dal ciclo produttivo, compresa la rottamazione interna all'impresa (es.: attrezzatura informatica

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

completamente ammortizzata e/o obsoleta) non deve porre in essere alcun fatto amministrativo rilevante ai fini Iva, mentre nel caso eliminazione fisica (rottamazione esterna o destinazione a finalità diverse da quelle d'impresa) deve necessariamente individuare un valore di riferimento dato dalle regole predette.

Ovviamente, tale valore deve fare riferimento all'eventualità di acquisti di beni similari, che, nella realtà, se obsoleti, tenderanno verso un'entità minima.

Analogo discorso per l'eventuale destinazione all'utilizzo personale del bene direttamente a favore della persona dell'imprenditore (autoconsumo per destinazione a finalità diverse da quelle aziendali). Si ritiene utile rammentare, in ogni caso, che sussiste l'obbligo di procedere allo smaltimento del materiale informatico (computer, video, stampanti, ecc.) nel rispetto delle vigenti norme, in quanto si tratta di materiale considerato "rifiuto" particolare.

ACCERTAMENTI E STUDI DI SETTORE

particolari, i risultati economici conseguiti da un soggetto in attività da tempo possano essere migliori di quelli di un altro che svolge la medesima attività da pochi anni e che non si è ancora inserito appieno nel mercato.

ICI E FABBRICATI RURALI

Arriva dal Presidente della Confederazione italiana agricoltori (CIA), Giuseppe Politi, la richiesta di un chiarimento normativo che ponga fine alla questione dell'ICI sui fabbricati rurali.

Con un comunicato del [24 settembre 2010](#), pubblicato sul sito è stato reso noto che il Presidente Politi ha inviato una lettera ai Presidenti delle Commissioni Agricoltura e Finanza di Camera e Senato, chiedendo subito un "atto legislativo che ponga fine ad un contenzioso che potrebbe rivelarsi lungo e dannoso per tantissimi agricoltori".

Facendo un breve *excursus* su quanto è accaduto negli ultimi mesi, l'articolo 23 comma 1-*bis* del **DL n. 207/2008**, inserito in sede di conversione dalla L. n. 14/2009, ha chiarito, a conferma di quanto affermato dall'Amministrazione finanziaria nella C.M. [n. 50](#) del 20 marzo 2000, che ai fini dell'ICI **non** si considerano **fabbricati** le unità immobiliari, anche iscritte o iscrivibili nel catasto fabbricati, per le quali ricorrono i **requisiti** di **ruralità** di cui all'articolo 9 del DL n. 557 del 30 dicembre 1993 (conv. L. n. 133/1994). In sostanza, la disposizione stabilisce che i fabbricati rurali in possesso dei requisiti di cui al sopracitato articolo 9 non devono essere ricompresi nella definizione di fabbricati, di cui all'articolo 2 comma 1 lettera a) del DLgs. n. 504/1992 e, conseguentemente, devono scontare l'imposta comunale relativamente al solo terreno agricolo cui sono asserviti.

Sul tema, l'**Agenzia del Territorio**, nella nota 26 febbraio 2010 n. [10933](#) richiamata peraltro dal Presidente Politi, ha precisato che i **fabbricati rurali non sono soggetti ad ICI** nei casi in cui sono in **possesso** dei **requisiti** previsti dall'articolo 9, commi 3 e 3-*bis* del DL n. 557/1993, **indipendentemente** dalla **categoria catastale** attribuita all'immobile (da ultimo C.T. Prov. Treviso [n. 84/03/10](#) del 26 luglio 2010).

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Se la questione della tassazione ICI dei fabbricati rurali a questo punto sembrava definitivamente risolta, purtroppo, è tornata di estrema attualità in quanto molti Comuni stanno intimando gli imprenditori agricoli al pagamento dell'imposta forti di alcune posizioni giurisprudenziali.

“Tutto nasce – scrive il presidente della CIA – da una **lacunosa ed incompleta** pronuncia dei supremi giudici di **Cassazione**” – la n. [18565](#) delle Sezioni Unite depositata lo scorso 21 agosto 2009 – “sulla classificazione catastale, confermata in fotocopia, da alcune sezioni tributarie della Cassazione anche successivamente all'approvazione della norma di interpretazione autentica”, di cui al citato articolo 23 comma 1-*bis* del DL n. 207/2008, “mentre altre si sono espresse in modo totalmente contrario.”.

Sul tema, la Cassazione si pone in contrasto con l'Agenzia del Territorio

Secondo la citata sentenza n. 18565, infatti, possono essere considerati rurali, e di conseguenza non soggetti ad ICI, gli immobili iscritti nel Catasto fabbricati nelle categorie A/6, se ad uso abitativo, o D/10, se strumentali alle attività agricole, in conseguenza della riconosciuta ricorrenza dei requisiti previsti dall'articolo 9 del DL n. 557/1993. Se l'immobile è classificato con una diversa categoria catastale, secondo i giudici, deve essere assoggettato ad ICI, salva la possibilità da parte del contribuente di impugnarla specificatamente.

Tale orientamento giurisprudenziale, si legge nel comunicato della CIA, si pone in aperto **contrasto** con le regole di accatastamento dei fabbricati rurali fornite dall'Agenzia del Territorio, la quale, ad esempio, ricorda come la categoria catastale A/6 oggi venga “raramente attribuita alle residenze, perché desueta per le primitive dotazioni impiantistiche e le finiture, desumibili dalle unità tipo o di riferimento”.

Da tale quadro deriva la richiesta del presidente Politi di una modifica legislativa che chiarisca definitivamente “la non imponibilità ICI dei fabbricati rurali”.

COSTI AZIENDALI ED INERENZA

Con l'ordinanza n. [19489](#) del 13 settembre 2010, la Cassazione ha ribadito che i costi dei quali l'impresa non riesca a dimostrare l'inerenza non sono deducibili dal reddito, incumbendo sul contribuente il relativo onere della prova.

Nel caso di specie l'Agenzia delle Entrate impugnava la sentenza della Commissione Tributaria Regionale che, confermando la parziale illegittimità degli avvisi di accertamento ai fini IVA, IRPEG e IRAP relativi agli anni 1999 e 2000, aveva ritenuto che, in ordine alla **deducibilità** di alcuni **costi ritenuti non inerenti**, l'Ufficio non avesse “sufficientemente dimostrato il suo assunto non potendosi escludere, a causa della particolare attività della ditta (fornitura di reattivi chimici a depuratori, aziende zootecniche, piscine), il ricorso a terzi per assistenza alla clientela e ricerche di mercato”.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

La Cassazione sovverte il precedente pronunciamento e afferma che “in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l’onere della prova circa l’esistenza ed inerenza dei componenti negativi del reddito incombe al contribuente”. In tal modo, la Corte si allinea all’orientamento della giurisprudenza di legittimità che viene espressamente richiamato (sentenze nn. [12330](#) del 2001, [4218](#) e [18000](#) del 2006, [16115](#) del 2007, [3305](#) del 2009).

Ci si può avvalere di qualsiasi mezzo di prova, purché certo e preciso

Al riguardo – precisa ulteriormente la Corte – l’intervenuta abrogazione, ad opera dell’art. 5 del DPR 695/96, del limite probatorio derivante dal comma 6 dell’art. 75 del “vecchio” TUIR (oggi art. 109), che precludeva la possibilità di provare l’esistenza di costi, altrimenti deducibili, che non fossero stati regolarmente registrati, non ha determinato un’attenuazione della regola sulla ripartizione dell’onere della prova, bensì solo un **ampliamento delle facoltà di prova del contribuente**, il quale può ora avvalersi di strumenti diversi dalle scritture contabili, purché costituenti **elementi certi e precisi**.

Attività professionale svolta senza dipendenti

Niente parametri per il neo-commercialista

L’accertamento standardizzato mediante l’applicazione dei parametri non si applica al dottore commercialista che svolge la propria attività professionale da soli due anni, senza l’ausilio di personale dipendente.

Così ha deciso la Corte di Cassazione con la sentenza n. 20210 del 24 settembre scorso, rigettando il ricorso dell’Agenzia delle Entrate contro la decisione della CTR favorevole al contribuente. Secondo l’Agenzia delle Entrate, spettava al contribuente l’onere di mostrare l’impossibilità di utilizzare le presunzioni ovvero l’inaffidabilità del risultato ottenuto attraverso le presunzioni stesse. Onere nella specie non assolto dal contribuente.

La Corte di Cassazione concorda, però, con le conclusioni raggiunte dalla Commissione tributaria regionale: come già chiarito con sentenza n. 26635/2009, la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l’applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli “standards” in sé considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell’accertamento, con il contribuente.

In tale sede, quest’ultimo ha l’onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l’esclusione dell’impresa dall’area dei soggetti cui possono essere applicati gli “standards” o la specifica realtà dell’attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la **motivazione dell’atto di accertamento** non può esaurirsi nel rilievo dello **scostamento**, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell’**applicabilità in concreto dello**

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

standard prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente.

L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standards al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte.

In tal caso, però, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli "standards", dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito.

In base a tali principi, la Corte ritiene di rigettare il ricorso: tanto più che dai rilievi che emergono dallo stesso accertamento si desume che il contribuente svolgeva l'attività di dottore commercialista **senza l'ausilio di personale** dipendente e, come dallo stesso documentato, all'epoca era soltanto al **secondo anno di attività professionale**.

(Sentenza Cassazione civile 24/09/2010, n. 20210)

Applicato il principio di equivalenza economica

Responsabilita' degli enti ... e dei manager

Si' al sequestro preventivo delle somme di denaro e/o dei beni degli indagati fino alla concorrenza degli importi complessivamente addebitati: la commistione di interessi e identità di componenti tra le società e i gestori di fatto delle stesse giustifica il sequestro nei confronti delle persone fisiche indagate e la sua estensione ai beni appartenenti alle società nella forma dell'equivalenza economica.

Nel caso in esame il giudice del riesame ha evidenziato con chiarezza e precisione i termini della questione e le ragioni sottostanti alla necessità della apposizione del vincolo del sequestro preventivo, prodromico e strumentale alla successiva confisca per equivalente, delle somme di denaro e/o dei beni degli indagati fino alla concorrenza degli importi complessivamente addebitati, vista la commistione di interessi e identità di componenti tra le società e i gestori di fatto delle stesse, circostanza che giustifica il sequestro disposto nei confronti delle persone fisiche indagate e la sua estensione ai beni appartenenti alle società ricorrenti nella forma dell'equivalenza economica.

Devono ritenersi peraltro esenti da censure logico giuridiche le valutazioni relative all'entità del patrimonio sequestrato non essendo possibile, nel momento dell'adozione della misura, la determinazione e la quantificazione specifica per ogni singolo indagato rispetto al profitto ricavato.

Poiché il valore dei beni sequestrati è, allo stato, in base agli accertamenti effettuati, inferiore all'importo complessivamente oggetto della truffa contestata, correttamente sotto questo profilo è stato mantenuto il vincolo cautelare.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Nel caso di illecito plurisoggettivo deve applicarsi il principio solidaristico che implica l'imputazione dell'intera azione e dell'effetto conseguente in capo a ciascun concorrente e pertanto, una volta perduta l'individualità storica del profitto illecito, la sua confisca e il sequestro preventivo ad essa finalizzato possono interessare indifferentemente ciascuno dei concorrenti anche per l'intera entità del profitto accertato, anche se l'espropriazione non può essere duplicata o comunque eccedere nel "quantum" l'ammontare complessivo dello stesso.

La Suprema Corte ribadisce comunque il principio anche per l'ipotesi di coinvolgimento di singole persone fisiche.

In caso di pluralità di indagati quali concorrenti in un medesimo reato compreso tra quelli per i quali può disporsi la confisca "per equivalente" di beni per un importo corrispondente al prezzo o al profitto del reato, il sequestro preventivo funzionale alla futura adozione di detta misura può interessare indifferentemente ciascuno dei concorrenti anche per l'intera entità del profitto accertato, ma l'espropriazione non può essere duplicata o comunque eccedere nel "quantum" l'ammontare complessivo dello stesso.

(Sentenza Cassazione penale 23/09/2010, n. 34505)
28/09/2010

MODELLI INTRASTAT

Con l'approvazione dei nuovi modelli INTRASTAT e la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.M. 22 febbraio 2010, con cui il Ministero dell'Economia e delle finanze ha fissato termini e modalità di presentazione degli elenchi riepilogativi, gli operatori hanno a disposizione tutti gli strumenti e i parametri per adeguarsi alla nuova normativa dettata per i **soggetti che operano con l'estero** dal D.Lgs. n. 18/2010, relativo alle modifiche in materia di territorialità.

La novità più rilevante è costituita dal fatto che, nei nuovi modelli INTRA-1 *quater* e INTRA-2 *quater*, per la prima volta a partire dal 2010, devono essere incluse anche le **prestazioni di servizi rese e ricevute nei confronti di operatori comunitari**. Gli elenchi riepilogativi dei servizi devono essere presentati dai soggetti passivi IVA nazionali per le prestazioni di servizi rese/ricevute a/da soggetti passivi stabiliti in altri Paesi comunitari quando la prestazione è soggetta ad imposta nel Paese del committente. In ogni caso gli elenchi non comprendono le prestazioni di servizi per le quali non è dovuta l'imposta nel territorio dello Stato.

Gli elenchi vanno presentati **esclusivamente in via telematica** entro il 25 del mese successivo a quello di riferimento; fino al 30 aprile scorso era ancora possibile presentarli in formato elettronico all'Ufficio delle Dogane competente per territorio.

ROMA
Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO
Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Quanto alla periodicità, è stata confermata la **soglia di 50.000 euro** per ogni trimestre, superata la quale la presentazione va fatta mensilmente.

Soggetti obbligati

I modelli INTRASTAT devono essere obbligatoriamente presentati dai soggetti passivi che hanno effettuato operazioni intracomunitarie, cioè operazioni (cessioni e prestazioni) con soggetti passivi stabiliti in altri Paesi UE ...

Come si presentano gli elenchi

Abrogata la possibilità di **presentazione degli elenchi con periodicità annuale**, in linea generale gli elenchi INTRA devono essere presentati con riferimento al mese. Resta comunque possibile la presentazione con **cadenza trimestrale**...

Come si compilano gli elenchi

Negli elenchi devono essere indicati **dati di natura fiscale** e i **dati di natura statistica**. I dati di natura statistica devono essere indicati esclusivamente dai soggetti tenuti alla presentazione mensile degli elenchi... [continua](#) >>

Irregolarità e ritardi: nessuna sanzione

Il tardivo recepimento nell'ordinamento nazionale delle direttive comunitarie modificative della disciplina IVA, sana eventuali errori o violazioni commesse dai contribuenti nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 19 febbraio 2010. >

Enti non commerciali: INTRA 12 e 13 al via dal 1° giugno

L'Agenzia delle Entrate ha aggiornato anche i modelli destinati agli enti non commerciali e agli agricoltori esonerati per dichiarare e versare l'IVA...

Commercio e somministrazione di alimenti e bevande

Definiti i requisiti di accesso a commercio e somministrazioni di alimenti e bevande

Con tre importanti risoluzioni il ministero dello sviluppo economico chiarisce i requisiti di accesso per le attività di commercio di prodotti alimentari e somministrazioni di bevande alla luce del D.Lgs. 59/2010.

Risoluzione 23.6.2010 n. 77536

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

1) Quesito in materia di requisiti professionali per attività itinerante di somministrazione di alimenti e bevande.

Un Comune chiede, se ai fini dell'avvio dell'attività di somministrazione al pubblico di alimenti e bevande in forma itinerante (attività di piadineria ambulante) può essere riconosciuto il possesso del requisito professionale al soggetto che allega alla domanda di rilascio della autorizzazione i seguenti documenti:

- 1) Dichiarazione di idoneità all'esercizio della somministrazione di alimenti e bevande;
- 2) Iscrizione al REC.

Con la risoluzione giugno 23.6.2010 n. 77536, il ministero dello sviluppo economico ritiene che l'aver ottenuto vent'anni fa la dichiarazione di idoneità all'esercizio della somministrazione da parte della camera di commercio competente e la relativa iscrizione al registro degli esercenti il commercio definitivamente (REC - abrogato dal dl 223/2006), permette di ritenere sussistente il requisito professionale necessario per svolgere l'attività di piadineria ambulante.

Risoluzione 8.7.2010 n. 86656

2) Quesito in materia di esercizio di vicinato e requisiti professionali - Interpretazione articoli 65 e 71, 6 comma.

Ai fini dell'avvio di un'attività commerciale di vendita al dettaglio di frutta e verdura, si chiede se a norma dell'articolo 71, 6 comma, lettere a), b), e) del D.Lgs. 59/2010, il diploma di perito agrario possa essere riconosciuto come requisito professionale valido per l'avvio dell'attività o se lo si debba integrare con la frequenza del corso professionale per la somministrazione degli alimenti (art. 71, lettera a) del D.Lgs. 59/2010).

Con la risoluzione 86656 dell'8 luglio, invece, il direttore generale richiamandosi alla circolare 3635/C emanata dal Ministero dello sviluppo economico, riconosce valido ai fini della qualificazione il possesso di un diploma di scuola secondaria superiore o di laurea, anche triennale, o di altra scuola ad indirizzo professionale, almeno triennale, purché nel corso di studi siano previste materie inerenti al commercio, alla preparazione o alla somministrazione degli alimenti.

Pertanto alla luce di quanto il direttore sopra affermato ritiene che «il diploma di scuola media superiore di perito agrario, considerate le materie oggetto del corso di studio, nonché la capacità di formare figure professionali in grado di occuparsi dell'amministrazione di aziende agrarie e zootecniche curandone sia la fase di produzione sia la commercializzazione dei prodotti, possa considerarsi requisito professionale valido».

Risoluzione 22.7.2010 n. 94958

3) Quesito in materia di requisiti professionali per il commercio di prodotti del settore alimentare e per la somministrazione di alimenti e bevande.

Un Comune chiede se un utente in possesso di diploma triennale di qualifica "Addetti alla segreteria d'azienda" conseguito presso un istituto professionale statale per il commercio, nel cui percorso

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

formativo è inclusa la materia merceologica, possa vantare tale titolo per presentare una DIA per l'apertura di un esercizio di vicinato per il commercio di prodotti del settore merceologico alimentare.

Il Direttore generale con la Risoluzione 22.7.2010 n. 94958 precisa quanto segue:

- il conseguimento del diploma, presso un Istituto professionale per il commercio è avvenuto nel 1975, vale a dire 35 anni fa.

Questo significa che il confronto tra le materie di formazione professionale dell'epoca con quelle attualmente previste dagli ordinamenti, non è affatto agevole e deve essere pertanto effettuato con l'elasticità che tale circostanza richiede;

- detto ciò, la materia merceologica e le altre materie, ivi compresa la materia tecnica amministrativa aziendale, prevista nel piano di studi, benché non specificatamente relativa ai soli prodotti alimentari, certamente contenevano all'epoca, nozioni di base assimilabili a quelle contenute in alcune materie attualmente incluse nei percorsi formativi tipici delle scuole ad indirizzo professionale per il commercio.

Il Direttore precisa che quanto previsto alla lettera c) del comma 6 dell'articolo 71 del D.Lgs. 59/2010, viene confermato dal punto 11.5 della circolare 3635/C del 6 maggio (Circolare n. 3635/C), ossia che uno dei requisiti per l'esercizio di un'attività di commercio relativa al settore merceologico alimentare consiste nell'essere in possesso di un diploma di scuola "ad indirizzo professionale, almeno triennale, purché nel corso di studi siano previste materie attinenti al commercio, alla preparazione o alla somministrazione degli alimenti".

Questo deve essere letto nel senso che le materie di cui sopra possono essere alternative.

Pertanto, in relazione al quesito proposto, la presenza delle materie "merceologia" e "tecnica amministrativa aziendale" nel corso di studi dell'utente, è condizione sufficiente all'acquisizione del titolo professionale richiesto.

Più complesse, invece, le considerazioni svolge dal Mise nel parere 94958 del 22 luglio che riguardano il diploma triennale di qualifica «addetti alla segreteria d'azienda», soprattutto in relazione al fatto che il quesito proposto riguarda un diploma conseguito nell'anno 1975.

In tal caso, puntualizza il parere, «il confronto tra le materie di formazione professionale dell'epoca con quelle attualmente previste dagli ordinamenti non è affatto agevole e deve pertanto essere effettuato con l'elasticità che tale circostanza richiede».

Il Mise perviene, comunque, alla conclusione che la presenza nell'allora piano di studi di materie come «merceologia» e «tecnica amministrativa aziendale» sia condizione sufficiente all'acquisizione del titolo professionale richiesto.

30/09/2010

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it