

Le novità introdotte dal Decreto Semplificazioni: gli effetti tributari dell'estinzione delle società

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista e revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario

Il Consiglio dei Ministri ha recentemente approvato in via definitiva il Decreto Legislativo contenente disposizioni in materia di semplificazioni fiscali che prevede l'introduzione della permanenza della "responsabilità fiscale" della società per i cinque anni successivi alla richiesta di cancellazione dal Registro delle Imprese. Tale norma appare in contrasto tanto con la lettera dell'art.2495 cod.civ. (così come modificato dalla riforma del diritto societario risalente al 2003) quanto con l'orientamento adottato in materia dalle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione nel 2010 e sino ad oggi mantenuto. Il presente intervento si promette di operare una sintetica panoramica sul tema del rapporto tra cancellazione dal Registro delle Imprese, estinzione e responsabilità residua delle società (ricostruendo lo scenario pre e post riforma 2003) per concludere soffermandosi sulle controverse innovazioni introdotte dal richiamato Decreto Legislativo e sulle perplessità ch'esso suscita negli operatori del settore.

Brevi cenni storici sull'evoluzione della tematica oggetto di interesse

In tema di rapporto tra la cancellazione di una società dal Registro delle Imprese e l'estinzione della medesima è necessario sottolineare come la situazione che è ormai d'uopo definire pregressa, alla luce della sopravvenuta approvazione del D.Lgs. c.d. "Semplificazioni fiscali" in data 30 ottobre 2014, fosse a sua volta frutto (innovativo) della riforma del diritto societario attuata con i D.Lgs. n.5 e 6/03.

In precedenza, la cancellazione dal Registro delle Imprese non costituiva a detta degli interpreti una condizione sufficiente al fine di determinare l'estinzione societaria, a fortiori nel caso in cui risultassero ancora in essere rapporti di debito/credito o se la società fosse coinvolta in procedimenti giudiziari di sorta.

Si era piuttosto propensi a ritenere che l'estinzione potesse sopravvenire solo una volta che il complesso dei rapporti giuridici facenti capo alla società avesse trovato il proprio esito ultimo.

Innanzitutto, differente era all'epoca la *sedes materiae*, posto che antecedentemente alla citata riforma era l'art.2456 cod.civ. ad occuparsi del tema.

Tale articolo disponeva che *"dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi"*.

La situazione sino al 31 dicembre 2003 risultava per certi versi simile a quella che è ragionevole immaginare verrà a delinearci alla luce della sopravvenienza del richiamato Decreto Legislativo.

L'Amministrazione finanziaria, difatti, stante la non sopravvenuta estinzione della società cancellata, era libera di avanzare direttamente nei riguardi di essa le proprie richieste tributarie, in assenza del dovere di rivolgersi ai soci della medesima.

Prescindendo dall'avvenuta cancellazione della società dal Registro delle Imprese, l'Agenzia delle Entrate era quindi abilitata a far valere le proprie pretese nei confronti della stessa ove sussistessero ancora *"rapporti giuridici o contestazioni giudiziali"*.

In proposito, la sentenza della Suprema Corte di Cassazione n.14147/03 aveva infatti sancito che, a fronte della situazione così individuata, *"l'Amministrazione finanziaria, in relazione ad un rapporto tributario passibile di accertamento, fa valere la pretesa fiscale direttamente nei confronti della società e notifica l'avviso di accertamento al soggetto che la rappresentava prima della formale cancellazione, permanendo in quest'ultimo, per i rapporti non definiti o rimasti in sospeso, la relativa rappresentanza sostanziale e processuale"*.

La giurisprudenza di legittimità confermava dunque l'impostazione interpretativa evidenziata, statuendo come fosse riscontrabile una sorta di *"ultrattività"* societaria da rinvenirsi successivamente rispetto alla cancellazione dal Registro delle Imprese (quantomeno in relazione a quel fascio di rapporti attinenti alle relazioni di debito/credito intrattenute dalla stessa).

DECRETO SEMPLIFICAZIONI

Conseguiva da quanto sopra esposto l'assenza del benché minimo automatismo nella determinazione dell'estinzione societaria quale conseguenza della nota cancellazione.

Lo scenario, come anticipato, sarebbe però mutato radicalmente in virtù della sopravvenienza della riforma del diritto societario del 2003, alcuni dei cui portati peraltro risultano posti seriamente in discussione dalle recentissime introduzioni normative approntate dal Governo Renzi.

La disciplina della cancellazione delle società dal Registro delle Imprese era stata innanzitutto tralata in seno al disposto dell'art.2495 cod.civ..

La relativa disposizione era stata modificata con la (rilevantissima) introduzione, in apertura del comma secondo, del periodo "Ferma restando l'estinzione della società", che riconosceva natura costitutiva (e non, come visto in precedenza, meramente dichiarativa) alla cancellazione della società dal Registro delle Imprese.

Il dettato normativo si esprimeva dunque in tal senso:

"Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese. Ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società".

Dalla sopravvenienza delle richiamate modifiche normative era originato progressivamente un differente orientamento da parte dei Giudici, i quali avevano propeso per ritenere che la cancellazione, una volta operata, ben potesse integrare il prodromo dell'estinzione societaria.

Nel prosieguo sarebbero poi sopraggiunte a far luce sul punto le sentenze delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n.4060/10, n.4061/10 e n.4062/10, che saranno oggetto di approfondita trattazione nel paragrafo che segue.

Le sentenze del 22 febbraio 2010 nn.4060, 4061 e 4062 della Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite

Le sentenze appena richiamate sono di assoluto rilievo e non solo per la caratura del Giudice che le ha pronunciate.

Basandosi su quanto disposto dal novellato art.2495 cod.civ. le stesse hanno infatti sancito la natura costitutiva della cancellazione della società dal Registro delle Imprese.

Tale cancellazione comportava *de jure* l'estinzione della persona giuridica, ciò a prescindere da quella permanenza in essere di rapporti di debito/credito e dalla pendenza di rapporti processuali.

La prima delle sentenze oggetto di attenzione nasceva dall'impugnazione del rigetto dell'opposizione agli atti esecutivi pronunciato dal Tribunale di Sassari, il quale aveva ritenuto infondata la tesi dell'opponente fondata sull'(asserita) avvenuta estinzione per causa di scioglimento della società opposta.

La tesi della società opposta (accolta dal Tribunale sardo) si era richiamata piuttosto alla precedente giurisprudenza di legittimità, che, come visto, sosteneva che la cancellazione di una società dal Registro delle Imprese non ne determinasse l'estinzione a fronte della pendenza di rapporti giuridici o processi che la riguardassero (con permanenza della rappresentanza sostanziale e processuale relativa ai medesimi attraverso gli stessi organi).

A suffragio della posizione così assunta l'opposta aveva richiamato le sentenze della Suprema Corte n.14147/03 e n.10314/04.

Con la sentenza n.4060/10, la Suprema Corte ha tuttavia affermato come:

"in tema di società, una lettura costituzionalmente orientata dell'art.2495, co.2 cod.civ., come modificato dall'art.4 D.Lgs. n.6/03, nella parte in cui ricollega alla cancellazione dal Registro delle Imprese l'estinzione immediata delle società di capitali, impone un ripensamento della disciplina relativa alle società commerciali di persone, in virtù del quale la cancellazione, pur avendo natura dichiarativa, consente di presumere il venir meno della loro capacità e soggettività limitata, negli stessi termini in cui analogo effetto si produce per le società di capitali, rendendo opponibile ai terzi tale evento, contestualmente alla pubblicità nell'ipotesi in cui essa sia stata effettuata successivamente all'entrata in vigore del D.Lgs. n.6/03, e con decorrenza dal 1° gennaio 2004, nel caso in cui abbia avuto luogo in data anteriore".

La sentenza n.4061/10, dal canto suo, si è espressa in termini analoghi.

Dalla lettura del testo emerge come la vicenda originasse dall'accoglimento da parte del Tribunale di Milano di un'opposizione a decreto ingiuntivo re-

DECRETO SEMPLIFICAZIONI

cante richiesta di pagamento in favore di una Spa estinta.

Il Tribunale aveva sostenuto che il credito dovesse ritenersi prescritto in virtù della mancata interruzione della prescrizione, dovendo ritenersi inesistente la notifica della sentenza favorevole alla intimante effettuata presso la sede della Srl (estinta in quanto cancellata dal Registro delle Imprese).

La Corte d'Appello milanese, smentendo il Giudice di primo grado, aveva accolto l'appello riformandone la sentenza e respingendo l'opposizione.

Tale decisione derivava dal fatto che, a parere del Collegio, la cancellazione dal Registro delle Imprese della Srl (secondo il dettato codicistico *ante* riforma) presentava un valore meramente dichiarativo e che dalla stessa originasse una mera presunzione estintiva smentibile a fronte della sussistenza della nota *"pendenza di rapporti giuridici non esauriti nonostante la chiusura delle operazioni di liquidazione"*.

Da ciò, a detta del Giudice dell'appello, derivava la regolarità della notifica della sentenza e conseguentemente l'interruzione del decorso prescrizione.

La Corte d'Appello aveva statuito nell'occasione come i creditori fossero legittimati ad agire nei confronti dei soci della società dopo la sua cancellazione dal Registro delle Imprese (nei limiti di quanto percepito in sede di liquidazione).

La sentenza pronunciata dal Giudice delle Leggi nella sua composizione unitaria ha tuttavia smentito tale interpretazione, precisando che: *"la cancellazione dal Registro delle Imprese, ai sensi dell'art.2495, co.2 cod.civ., come modificato dalla riforma del diritto societario, comporta l'estinzione della società, indipendentemente dall'esistenza di crediti insoddisfatti o di rapporti ancora non definiti; la norma ha portata innovativa, non interpretativa della disciplina previgente e trova applicazione anche alle cancellazioni iscritte prima della data di entrata in vigore della riforma, ma per queste l'effetto estintivo si produce non già dalla iscrizione, bensì soltanto dal 1° gennaio 2004.*

Per le società di persone, come la loro iscrizione nel Registro delle imprese ha natura dichiarativa, anche la fine della loro legittimazione e soggettività è sottoposta a pubblicità della stessa natura, desumendosi l'estinzione di esse dagli effetti della novella dell'art.2495 sull'intero titolo V del libro quinto del codice civile dopo la riforma parziale di esso, ed è evento sostanziale che la cancellazione rende opponibile ai terzi (art.2193 cod.civ.) negli stessi limiti temporali indicati per la perdita della personalità

delle società oggetto di riforma".

La vicenda processuale alla base della sentenza n.4062/10, invece, trae origine da una pronuncia del Tribunale di Lecce che aveva statuito in merito all'insussistenza del diritto di una cooperativa edilizia a procedere esecutivamente nei confronti della controparte in quanto non esistente poiché cancellata dal Registro delle Imprese.

Il Tribunale leccese, nonostante detta cancellazione fosse avvenuta successivamente all'entrata in vigore della riforma, facendo riferimento alla sentenza della Cassazione n.18618/06 aveva peraltro affermato che in caso contrario (cancellazione *pre* riforma) il novellato art.2495 cod.civ. si sarebbe comunque dovuto applicare in modo retroattivo.

La massima della Cassazione si esprime nei seguenti termini:

"l'art.2495 cod.civ., co.2, modificato dall'art.4 D.Lgs. n.6/03, recante disposizioni sulla riforma del diritto societario è norma innovativa ed ultratrattiva. La disciplina sugli effetti delle cancellazioni delle iscrizioni di società di capitali e cooperative intervenute deve dunque ritenersi operante anche precedentemente all'entrata in vigore. La cancellazione determina l'estinzione della persona giuridica con decorrenza dalla formalità della pubblicità nel Registro delle imprese. Per le società di persone sia l'iscrizione che l'estinzione hanno natura dichiarativa ma, analogamente alle società di capitali, l'estinzione comporta la perdita della capacità e della legittimazione".

Le conseguenze dell'orientamento assunto dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione

Questo dunque l'orientamento nomofilattico delle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione che si sarebbe consolidato negli anni a seguire.

Le conseguenze scaturite dalla sua assunzione sono state diverse.

La prima e più immediata atteneva al fatto che la notifica di un atto impositivo alla società estinta in quanto cancellata dovesse considerarsi radicalmente inesistente (il soggetto cui si notifica non esisteva infatti più) e dunque la stessa andasse piuttosto effettuata ai soci o al liquidatore della medesima.

All'Amministrazione finanziaria, di conseguenza, non restava in tali casi che rivolgere le proprie richieste ai soci delle società di capitali (entro il limite comunque di quanto da essi percepito secondo bilancio finale di liquidazione) o ai liquidatori (nel caso in cui la

DECRETO SEMPLIFICAZIONI

responsabilità per il fatto che il pagamento non fosse avvenuto risultasse loro ascrivibile: responsabilità che andava ad affiancarsi a quella tributaria specificamente prevista dall'art.36, co.1 d.P.R. n.602/73). Per quanto attinente alle società di persone (posto che a ben vedere l'articolo fatto oggetto di attenzione nella presente trattazione riguarda le società di capitali), alla luce della sentenza delle Sezioni Unite n.4062/10 l'interpretazione dell'art.2495 cod.civ. in quella sede delineata doveva ritenersi valida anche per esse (dunque: dalla cancellazione doveva ritenersi derivare l'estinzione, con possibilità dell'Erario di rivolgersi solo ed esclusivamente ai soci della società e non anche a quest'ultima).

Ne conseguiva che anche in relazione all'art.2312 cod.civ. dovesse tenersi in considerazione il corretto orientamento interpretativo così individuato dal tritico di pronunce richiamate (anche se, è bene rammentarlo, non risultava reperibile nell'articolo dedicato alle società di persone una limitazione di responsabilità dei soci come per le società di capitali ex art.2495 cod.civ.).

I profili evidenziati nelle righe che precedono sono stati nel corso degli anni successivi recepiti tanto a livello di prassi che di giurisprudenza.

L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n.77/E/11, ha fatto propria la sopravvenienza del nuovo indirizzo nomofilattico: "(...) la Suprema Corte, attribuendo natura costitutiva alla cancellazione della società dal Registro delle Imprese, ha affermato l'opposto principio della irreversibile estinzione della società anche in presenza di rapporti non definiti. Alla medesima conclusione la Corte di Cassazione è giunta con riferimento alle società di persone, riconoscendo al novellato art.2945 cod.civ. un effetto espansivo, nonostante, in questo caso, la natura dichiarativa della cancellazione".

Nel prosieguo si è assistito in svariate occasioni al consolidamento in giurisprudenza di tale impostazione.

Con sentenza n.1677/12 la Cassazione civile, sezione III ha affermato che "l'estinzione della società rende carente di legittimazione attiva l'ente laddove sia attivata una procedura esecutiva posteriormente alla cancellazione dal Registro delle Imprese".

Nella pronuncia di poco successiva (n.7679/12) la sezione V della Suprema Corte ha statuito invece che "in relazione alla posizione tributaria della società per la quale si sia verificata una causa di estinzione, il debito fiscale rimasto insoddisfatto costituisce sempre un debito della società, solamente garantito dal

socio nei termini tratti dalla corrispondente disciplina del tipo sociale. Per cui la mancanza di riferimenti al fatto che il socio abbia riscosso, o meno, la propria quota in base al bilancio finale di liquidazione impedisce di affermare l'esistenza della condizione rapportabile all'interesse ad agire".

In punto di responsabilità del socio limitata (a fronte dell'estinzione della società) a quanto riscosso in base al bilancio finale di liquidazione, sempre la sezione V con la sentenza n.7676/12 si era già espressa in tal senso: "la cancellazione della società di capitali dal registro delle imprese determina l'irreversibile estinzione dell'ente, nonostante vi siano rapporti giuridici pendenti, e ciò non viene meno nel caso dei debiti di natura fiscale ...".

È quindi intervenuta in materia la sentenza della Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite n.6070/13, che ha affermato (tra le altre cose) che la cancellazione dal Registro delle Imprese successiva all'estinzione impediva che la società potesse agire in giudizio od esservi convenuta e che i soci succedono alla società estinta nella misura prevista nel precedente rapporto societario:

"la cancellazione volontaria dal Registro delle Imprese di una società, a partire dal momento in cui si verifica l'estinzione della società medesima, preclude che essa possa ammissibilmente agire o esser convenuta in giudizio (con la sola eccezione della fictio iuris contemplata dall'art.10 L.F.)"; "dopo la Riforma del diritto societario, attuata dal D.Lgs. n.6/03, la cancellazione dal Registro delle Imprese estingue anche la società di persone, sebbene non tutti i rapporti giuridici ad essa facenti capo siano stati definiti (essendo comunque necessaria) la prova contraria idonea a superare l'effetto di pubblicità dichiarativa che l'iscrizione della cancellazione spiega per la società di persone".

Le modifiche introdotte dal D.Lgs. sulla semplificazione fiscale approvato dal Consiglio dei Ministri il 30 ottobre 2014 (in attesa di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale)

Il Consiglio dei Ministri, in attuazione dell'art.7 della c.d. "Legge Delega" (la n.23/14)¹, ha recentemente

¹ Preme a chi scrive sottolineare come l'indirizzo concretamente assunto dal Governo in veste di Legislatore delegato abbia sortito qualche dubbio in merito alla legittimità costituzionale della riforma oggetto della presente trattazione, posto che si ha l'impressione che la stessa tenda a travalicare i limiti fissati dalla Legge Delega. L'articolo 7 di quest'ultima, rubricato "Semplificazione", recita in proposito "Il Governo è delegato a provvedere, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1: a) alla revisione

DECRETO SEMPLIFICAZIONI

approvato in via definitiva il Decreto Legislativo contenente disposizioni in materia di semplificazioni fiscali (ora in via di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana).

Per quanto di nostro interesse ai fini della presente trattazione, il co.4 dell'art.28 recita dunque: *“Ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni ed interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del Codice Civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese”*.

Il successivo comma 5, che parimenti può risultare interessante, si esprime invece come segue: *“All'art.36 d.P.R. n.602/73 sono apportate le seguenti modificazioni: a) il comma primo è sostituito dal seguente: “I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se non provano di avere soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbe trovato capienza in sede di graduazione dei crediti”; b) al comma terzo è aggiunto il seguente periodo: “Il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio o associato, salva la prova contraria”*.

Per quanto attiene al primo dei due commi considerati, dunque, il dettato codicistico e l'*acquis* giurisprudenziale analizzati nei paragrafi precedenti vengono rimessi in discussione dall'inserimento nell'ordinamento giuridico di una disposizione controversa, che pare quasi operare un ritorno alla situazione *pre* 2004.

sistematica dei regimi fiscali ed al loro riordino, al fine di eliminare complessità superflue; b) alla revisione degli adempimenti, con particolare riferimento a quelli superflui o che diano luogo, in tutto o in parte, a duplicazioni anche in riferimento alla struttura delle addizionali regionali e comunali, ovvero a quelli che risultino di scarsa utilità per l'Amministrazione finanziaria ai fini dell'attività di controllo e di accertamento o comunque non conformi al principio di proporzionalità; c) alla revisione, a fini di semplificazione, delle funzioni dei sostituti d'imposta e di dichiarazione, dei centri di assistenza fiscale, i quali devono fornire adeguate garanzie di idoneità tecnico-organizzativa, e degli intermediari fiscali, con potenziamento dell'utilizzo dei sistemi informatici, avendo anche riguardo ai termini dei versamenti delle addizionali comunali e regionali all'imposta sul reddito delle persone fisiche”.

Il frutto dell'evoluzione nomofilattica, legata a filo doppio alla lettera dell'art.2495 cod.civ. (così come modificato dalla riforma del 2003) viene così superato in favore di un ampliamento cronologico quinquennale garantito all'Amministrazione finanziaria nell'ottica del soddisfacimento delle pretese erariali.

Una sperequazione evidente emerge confrontando il trattamento riservato alle situazioni prettamente civilistiche con quelle ove venga invece in rilievo un interesse dell'Erario a vedere soddisfatti i crediti vantati nei confronti dei contribuenti.

Si finirà quindi con il giungere (par di intendere accostando le due differenti discipline civilistica e tributaria) alla paradossale situazione in cui una persona giuridica dovrà considerarsi estinta a tutti gli effetti eccezion fatta per quelli fiscali.

A questo punto è quantomeno legittimo che sorgano negli operatori dubbi di taglio pratico oltre che *stricto sensu* giuridico.

Innanzitutto: con chi dovrebbe concretamente confrontarsi l'Amministrazione finanziaria al fine di perseguire i propri obiettivi?

Verrebbe da pensare: con colui il quale fosse deputato a rappresentare legalmente la società (civilisticamente ma non fiscalmente) estinta, cioè con l'amministratore oppure con il liquidatore, il quale dovrebbe dunque mantenere all'uopo la propria carica².

Sul come dovrebbe invece procedere l'Agenzia delle Entrate in merito alla notificazione degli avvisi di accertamento, è da ritenersi che andrà effettuata presso il soggetto deputato a rappresentarla in questa fase della sua (prolungata) esistenza.

Affrontando da un punto di vista più generale l'insorgenza di eventuali problematiche, si può agevolmente immaginare che la “reviviscenza fittizia” ai soli fini fiscali di una persona giuridica in realtà cancellata ed estinta comporterà delle difficoltà ogniqualevolta essa sarà costretta ad operare come se fosse una società ancora esistente (non essendolo però più se non per quei determinati aspetti) rispettando al contempo gli angusti limiti fissati dal Decreto Semplificazioni.

Ad esempio, sorge legittimamente il dubbio su come i soci della società potranno eventualmente esercitare un'azione avverso il soggetto che risulterà de-

² Si ritiene che, a fronte dell'eventuale impossibilità oggettiva di fare riferimento alla persona fisica che aveva ricoperto dette cariche nel periodo antecedente la cancellazione e l'estinzione (*rectius*: estinzione ai soli fini civilistici...), occorrerebbe provvedere alla nomina di un curatore speciale nel rispetto del dettato dell'art.78 c.p.c..

DECRETO SEMPLIFICAZIONI

putato a rappresentare la medesima durante il quinquennio: varranno le regole ordinarie in materia di responsabilità o meno?

Non resta dunque che attendere la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del Decreto Legislativo *de quo*, la sua concreta applicazione a livello di prassi nonché la valutazione che ne daranno la giurisprudenza di merito e di legittimità.

Il responso che emergerà dall'analisi condotta dagli operatori del settore in relazione alle dinamiche evidenziate sarà dunque necessario ai fini della corretta comprensione di tutti quegli aspetti innovativi sui quali ci si è soffermati e che, come accennato in nota, potrebbero determinare l'insorgenza di contestazioni in merito alla possibile incostituzionalità della normativa così introdotta.

 **Euroconference**
Centro Studi Tributari

Convegni di aggiornamento

Convegno di aggiornamento di mezza giornata - dicembre 2014

LA DISCIPLINA DELLA FUSIONE E GLI UTILIZZI OPERATIVI

Alessandria	Catania	Genova	Napoli	Roma	Udine
Bologna	Catanzaro	Imperia	Padova	Tirrenia (PI)	Venezia
Brindisi	Cremona	Jesi (AN)	Pesaro	Torino	Verona
Busto arsizio	Firenze	Milano	Pescara	Trento	Vicenza
Cagliari	Forlì	Modena	Pordenone	Treviso	

QUOTA DI PARTECIPAZIONE

€ 125,00 + IVA

Cumulabili con sconto Privilege Card



-25 %



-20 %



-15 %

[ACCEDI AL SITO](#)