

SOCIETA' TRA PROFESSIONISTI – STP

Legge 383/211



A cura del dott. Eugenio Vitello

Commissione Consultiva di diritto societario e commerciale

Coordinatore: dott. Luciano Aldo Ferrari - Delegato del Consiglio: rag. Marco Mattei

Membri: Astori Riccardo, De Toni Michele, Filippini Ombretta, Mai Palazzolo Davide, Pasolini Marco, Sardo Erica, Soardi Alberto, Tonni Annamaria, Vaianella Nicolò

Sommario:

tipologie societarie configurabili - il quadro regolamentare relativo alla compagine sociale - l'oggetto sociale - le modalità di conferimento ed esecuzione dell'incarico - il regime di responsabilità - gli obblighi di copertura assicurativa - i criteri per la scelta della denominazione o della ragione sociale - incompatibilità - lo scioglimento della società per assenza della condizione di prevalenza dei soci - le STP "multidisciplinari" - il regime pubblicitario (obblighi di iscrizione nel registro delle imprese e nell'albo professionale) - il trattamento fiscale e previdenziale - obblighi contabili

*o*o*

1) E' consentita la costituzione di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile.

Le società cooperative di professionisti sono costituite da un numero di soci non inferiore a tre.

Il Regolamento fornisce le seguenti definizioni:

Definizioni

Ai fini del presente regolamento, si intende per

a) «**società tra professionisti**» o «società professionale»: la società, costituita secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile e alle condizioni previste dall'articolo 10, commi da 3 a 11, della legge 12 novembre 2011, n. 183, avente ad oggetto l'esercizio di una o più attività professionali per le quali sia prevista l'iscrizione in appositi albi o elenchi regolamentati nel sistema ordinistico;

b) «**società multidisciplinare**»: la società tra professionisti costituita per l'esercizio di più attività professionali ai sensi dell'articolo 10, comma 8, della legge 12 novembre 2011, n. 183.

Commento

La società tra Professionisti – dunque – può avere la forma di Società Semplice, in nome collettivo, in accomandita semplice, per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata e cooperativa nonché la Srl semplificata di cui all'art. 2463 bis CC mentre non si ritiene sia possibile costituire Società Unipersonali.

E' consentita, inoltre, la costituzione di Società multidisciplinari aventi per oggetto più attività professionali. Si ritiene che possano essere previste solo le attività professionali svolte dai soci e

che, pertanto, non sia consentito costituire società multidisciplinare tra professionisti e soggetti non iscritti in Albi. Al riguardo la Circolare dell'IRDCEC, precisa che i Professionisti non regolamentati potranno assumere la qualità di socio per mere prestazioni tecniche o di socio di capitale.

1) Possono assumere la qualifica di società tra professionisti le società il cui atto costitutivo preveda:

- a) l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci.
- b) l'ammissione in qualità di soci dei soli professionisti iscritti ad ordini, albi e collegi, anche in differenti sezioni, nonché dei cittadini degli Stati membri dell'Unione Europea, purchè in possesso del titolo di studio abilitante, ovvero soggetti non professionisti soltanto per prestazioni tecniche, o per finalità di investimento.

In ogni caso il numero dei soci professionisti e la partecipazione al capitale sociale dei professionisti deve essere tale da determinare la maggioranza di due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci; il venir meno di tale condizione costituisce causa di scioglimento della società e il consiglio dell'Ordine professionale presso il quale è iscritta la società procede alla cancellazione della stessa dall'albo, salvo che la società non abbia provveduto a ristabilire la prevalenza dei soci professionisti nel termine perentorio di sei mesi.

Commento

Quindi il socio non professionista non può svolgere le prestazioni professionali ma solo eventuali mansioni strumentali all'attività della STP salvo non partecipi nella sola qualità di socio di Capitale.

Per quanto attiene all'Amministrazione della STP si ritiene opportuno ed auspicabile che l'Organo Amministrativo sia costituito dai soli Professionisti al fine di evitare condizionamenti nel libero svolgimento del mandato professionale da parte dei soci non professionisti che improntano il loro interesse a logiche diverse rispetto all'interesse del Cliente.

Criteri e modalità dell'esecuzione dell'incarico professionale

L'esecuzione dell'incarico professionale deve essere conferito alla società ed eseguito solo dai soci in possesso dei requisiti per l'esercizio della prestazione professionale richiesta; la designazione del socio professionista sia compiuta dall'utente e, in mancanza di tale designazione, il nominativo debba essere previamente comunicato per iscritto all'utente.

Commento

L'esclusività dell'oggetto sociale non consente l'esercizio di attività non professionali (ad esempio attività commerciali) così come solo i Professionisti iscritti in Ali/Collegi/Registri, comunque regolamentati ,possono partecipare alle STP.

Al riguardo il Regolamento prevede :

Obblighi di informazione

La società professionale, al momento del primo contatto con il cliente, gli deve fornire, anche tramite il socio professionista, le seguenti informazioni:

- a) sul diritto del cliente di chiedere che l'esecuzione dell'incarico conferito alla società sia affidata ad uno o più professionisti da lui scelti;
- b) sulla possibilità che l'incarico professionale conferito alla società sia eseguito da ciascun socio in possesso dei requisiti per l'esercizio dell'attività professionale;
- c) sulla esistenza di situazioni di conflitto d'interesse tra cliente e società, che siano anche determinate dalla presenza di soci con finalità d'investimento.

Al fine di consentire la scelta prevista al comma 1, lettera **a)**, la società professionale deve consegnare al cliente l'elenco scritto dei singoli soci professionisti, con l'indicazione dei titoli o delle qualifiche professionali di ciascuno di essi, **nonché l'elenco dei soci con finalità d'investimento.**

La prova dell'adempimento degli obblighi di informazione prescritti dai commi 1 e 2 ed il nominativo del professionista o dei professionisti eventualmente indicati dal cliente devono risultare da atto scritto.

Esecuzione dell'incarico

Nell'esecuzione dell'incarico ricevuto, il socio professionista può avvalersi, sotto la propria direzione e responsabilità, della collaborazione di ausiliari e, solo in relazione a particolari attività, caratterizzate da sopravvenute esigenze non prevedibili, può avvalersi di sostituti.

In ogni caso i nominativi dei sostituti e degli ausiliari sono comunicati al cliente ai sensi dell'articolo 4, commi 2 e 3.

E' fatta salva la facoltà del cliente di comunicare per iscritto il proprio dissenso, entro tre giorni dalla comunicazione del comma 1.

La responsabilità e la copertura assicurativa

La Legge prevede la stipula di polizza di assicurazione per la copertura dei rischi derivanti dalla responsabilità civile per i danni causati ai clienti dai singoli soci professionisti nell'esercizio dell'attività professionale);

Commento

Sembra agevole affermare che

- **la società è responsabile contrattualmente nei confronti della clientela per l'inadempimento del socio professionista, in quanto il conferimento dell'incarico è attribuito alla società;**
- **il professionista socio dovrebbe essere responsabile, in via extracontrattuale, con il cliente in quanto il contatto con quest'ultimo è gestito comunque dal professionista incaricato.**

Quindi la copertura assicurativa deve incombere in capo alla STP che sarà il soggetto contraente della Polizza assicurativa a copertura, appunto, dei danni derivanti alla Clientela a cagione dell'esercizio dell'attività professionale.

Appare superfluo precisare che qualora il Professionista svolga attività in proprio in forma individuale (giacché essa è consentita) per incarichi giudiziari piuttosto che di amministratore o liquidatore, Egli avrà cura di stipulare in proprio adeguata copertura assicurativa.

La Legge prevede di fissare

- **le modalità di esclusione dalla società del socio che sia stato cancellato dal rispettivo albo con provvedimento definitivo**

Commento

Il Codice Civile offre già le procedure e modalità di esclusione dei soci alle quali potrà essere fatto opportuno riferimento. Resta un problema di ordine pratico ma di non poco conto circa la conoscenza del provvedimento di cancellazione dal rispettivo Albo del Professionista escludendo giacché non tutti gli Ordini e non tutti gli Ordini territoriali prevedono la comunicazione erga omnes del provvedimento di cancellazione dall'Albo. Ad ogni buon conto sarà opportuno inserire nell'atto costitutivo l'obbligo (con indicazione della penale nel caso di inadempienza) da parte dei soci di comunicare senza indugio l'avvenuto provvedimento di cancellazione dal rispettivo Ordine/Albo/Collegio di appartenenza.

- 2) **La denominazione sociale, in qualunque modo formata, deve contenere l'indicazione di Società' tra professionisti.**

Commento

Non sembra essere esclusa la possibilità di evidenziare i nomi dei Professionisti è quella di utilizzare acronimi di fantasia nella denominazione sociale.

3) La partecipazione ad una società è incompatibile con la partecipazione ad altra società tra professionisti.

Commento

Come già rilevato, tuttavia, si ritiene, che il professionista socio di una STP possa svolgere l'attività professionale in forma individuale mentre la regola sulla incompatibilità determinata dalla partecipazione contemporanea a più STP trovi applicazione rispetto a tutti i soci, indipendentemente dal ruolo assunto all'interno della STP senza procedere a distinzione tra soci professionisti, soci per prestazioni tecniche o soci per finalità di investimento (Circolare IRDCEC n. 33/2013).

Incompatibilità (art. 6 del Regolamento)

L'incompatibilità di cui all'articolo 10, comma 6, della legge 12 novembre 2011, n. 183 sulla partecipazione del socio a più società professionali si determina anche nel caso della società multidisciplinare e si applica per tutta la durata della iscrizione della società all'ordine di appartenenza.

L'incompatibilità di cui al comma 1 viene meno alla data in cui il recesso del socio, l'esclusione dello stesso, ovvero il trasferimento dell'intera partecipazione alla società tra professionisti producono i loro effetti per quanto riguarda il rapporto sociale.

Il socio per finalità d'investimento può far parte di una società professionale solo quando:

- a) sia in possesso dei requisiti di onorabilità previsti per l'iscrizione all'albo professionale cui la società è iscritta ai sensi dell'articolo 8 del presente regolamento;
- b) non abbia riportato condanne definitive per una pena pari o superiore a due anni di reclusione per la commissione di un reato non colposo e salvo che non sia intervenuta riabilitazione;
- c) non sia stato cancellato da un albo professionale per motivi disciplinari.

Costituisce requisito di onorabilità ai sensi del periodo che precede la mancata applicazione, anche in primo grado, di misure di prevenzione personali o reali.

Le incompatibilità previste dai commi 3 e 4 si applicano anche ai legali rappresentanti e agli amministratori delle società, le quali rivestono la qualità di socio per finalità d'investimento di una società professionale.

Il mancato rilievo o la mancata rimozione di una situazione di incompatibilità, desumibile anche dalle risultanze dell'iscrizione all'albo o al registro tenuto presso l'ordine o il collegio

professionale secondo le disposizioni del capo IV, integrano illecito disciplinare per la società tra professionisti e per il singolo professionista.

Commento

Al momento della costituzione della STP tutti i soci sono tenuti a dichiarare, sotto la propria personale responsabilità ai sensi del D.P.R. 445/2000 di non versare in alcuna delle situazioni descritte nel precedente art. 6 del regolamento e, se non iscritti in Albi, in quanto soci per finalità di investimento, di essere in possesso dei requisiti di onorabilità declinati nei commi 3 e 4 della medesima disposizione.

(Circolare IRDCEC n. 33/2013).

Regime disciplinare della società

I professionisti soci sono tenuti all'osservanza del codice deontologico del proprio Ordine, così come la società è soggetta al regime disciplinare dell'Ordine al quale risulta iscritta.

(Il socio professionista può opporre agli altri soci il segreto concernente le attività professionali a lui affidate).

In ordine al procedimento per cause connesse alla presente Legge il Regolamento ha così disposto:

“ferma la responsabilità disciplinare del socio professionista, che è soggetto alle regole deontologiche dell'ordine o collegio al quale è iscritto, la società professionale risponde disciplinarmente delle violazioni delle norme deontologiche dell'ordine al quale risulta iscritta.

Se la violazione deontologica commessa dal socio professionista, anche iscritto ad un ordine o collegio diverso da quello della società, è ricollegabile a direttive impartite dalla società, la responsabilità disciplinare del socio concorre con quella della società”.

Commento

Valga la pena ricordare che la separazione fra funzione amministrativa e disciplinare in seno ai Consigli degli Ordini è stata disposta dal comma 5 dell'art. 3 del DL 13.8.2011 n. 138 che ha previsto l'istituzione di organi a livello territoriale ai quali siano affidati i procedimenti disciplinari nonché l'incompatibilità tra la carica di Consigliere dell'Ordine territoriale e del Consiglio di Disciplina.

Successivamente con Decreto del Presidente Della Repubblica 7 agosto 2012, n. 137, è stato emanato il regolamento recante la riforma degli ordinamenti professionali, a norma dell'articolo 3, comma 5, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, il cui art. 8 ha disciplinato il procedimento disciplinare de quo.

Al riguardo la citata Circolare IRDCEC n. 33/2013 ricorda che i Professionisti sono tenuti all'osservanza del codice deontologico del proprio Ordine e che la Società è soggetta al regime disciplinare dell'Ordine al quale risulta iscritta.

Pertanto oltre alla responsabilità del professionista che risponderà per gli illeciti compiuti, viene prevista la responsabilità disciplinare delle STP che resta autonoma ed indipendente da quella dei soci professionisti.

Di conseguenza le eventuali sanzioni disciplinari non saranno vicendevolmente estensibili, salva la circostanza del concorso di responsabilità.

4) Costituzione delle STP

La società tra professionisti può essere costituita anche per l'esercizio di più attività professionali.

Restano *salve le associazioni professionali, nonché i diversi modelli societari* già vigenti alla data di entrata in vigore della presente legge.

Commento

E', quindi, consentita la costituzione di società multidisciplinari aventi per oggetto più attività professionali. I professionisti che risultano iscritti in differenti Albi od Elenchi di professioni regolamentate saranno soggetti alle regole dei singoli ordinamenti professionali, con una eccezione per le Società fra Avvocati per i quali non è consentito costituire società con Professionisti che non siano avvocati.

Merita attenzione soffermarsi sulle modalità di passaggio da Studio individuale o da Studio associato a STP. Secondo una prima analisi (Circ. Settimana Professionale n. 29/2013) il professionista o i professionisti che già esercitano l'attività individualmente o in uno studio associato possono passare alla forma di STP attraverso le seguenti operazioni:

- **conversione dello studio associato in STP:** non è possibile effettuare una trasformazione dell'associazione professionale in società di capitali. Le associazioni professionali sono, infatti, **associazioni non riconosciute** e non rientrano tra i soggetti che, ex art. 2500-octies, C.C., possono trasformarsi in società di capitali (cosa, invece, possibile, tra gli altri, alle associazioni riconosciute).

Tuttavia, è possibile trasformare un'associazione professionale in società semplice; si tratterebbe, infatti, di una trasformazione omogenea, considerato che le associazioni professionali sono equiparabili a società semplici (Fondazione Telos, documento citato);

- **conferimento dello studio individuale o associato in una STP** - il singolo professionista o i soci dello studio associato possono diventare soci della STP **conferendo lo studio** (individuale o associato). È stato, infatti, affermato che tra i "soggetti" che possono far parte della STP per finalità di investimento rientrano anche gli studi associati, per quanto l'operazione si presenti come "civilisticamente dubbia" (Fondazione Telos, doc. citato). In relazione a tale tipo di conferimenti l'Agenzia delle Entrate ha chiarito (Risoluzione n. 177/2009) che l'apporto della clientela in occasione dell'ingresso in uno studio associato, **senza corresponsione di compenso**, configura un'operazione fiscalmente irrilevante (e, pertanto, non si forma per il conferente alcuna plusvalenza tassabile) in capo ai singoli associati, indipendentemente dalla circostanza che tale apporto rientri tra i parametri considerati per la fissazione delle quote di partecipazione agli utili. Diversamente, nel caso in cui la cessione della clientela da parte dello studio avviene **su compenso**, in base ai comma 1-quater dell'art. 54, TUIR, secondo cui concorrono a formare il reddito i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale, lo stesso può essere assoggettato a tassazione separata, qualora sia percepito in un'unica soluzione, o se in più rate, le stesse siano incassate nel corso di un solo periodo di imposta.

La norma introduttiva nulla dice circa i conferimenti del socio professionista (e del socio per prestazioni tecniche); anche su questo punto sarebbe opportuno un chiarimento o meglio una soluzione normativa. La problematica che si pone è differente a seconda del tipo di modello societario adottato.

- Nelle **società di persone e nelle S.r.l.** il conferimento d'opera è consentito (ad eccezione delle S.r.l. semplificate). In tal caso la prestazione professionale potrebbe rappresentare il conferimento che consente di assumere la qualità di socio e la relativa partecipazione sociale.
- Nelle **società per azioni** - il conferimento d'opera è espressamente vietato dall'art. 2342, comma 5, C.C. È stato escluso al riguardo che la disciplina della STP possa derogare al divieto di cui all'art. 2342, comma 5, C.C.; piuttosto, l'apporto del professionista a titolo diverso dal conferimento del denaro o di altri beni potrà configurarsi quale prestazione accessoria ai sensi dell'art. 2345, C.C. (CNN, studio n. 41/2012).

In ordine alla pubblicità della Società così interviene il regolamento:

Iscrizione nel registro delle imprese

Con funzione di certificazione anagrafica e di pubblicità notizia ai fini della verifica dell'incompatibilità di cui all'articolo 6, la società tra professionisti è iscritta nella sezione speciale

istituita ai sensi dell'articolo 16, comma 2, secondo periodo, del decreto legislativo 2 febbraio 2001, n. 96.

La certificazione relativa all'iscrizione nella sezione speciale di cui al comma 1 riporta la specificazione della qualifica di società tra professionisti.

L'iscrizione è eseguita secondo le modalità di cui al decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 1995, n. 581 e del decreto del Presidente della Repubblica 14 dicembre 1999, n. 558. Si applica l'articolo 31 della legge 24 novembre 2000, n. 340.

ISCRIZIONE ALL'ALBO PROFESSIONALE E REGIME DISCIPLINARE

Obbligo di iscrizione

La **società tra professionisti** è iscritta in una sezione speciale degli albi o dei registri tenuti presso l'ordine o il collegio professionale di appartenenza dei soci professionisti.

La società multidisciplinare è iscritta presso l'albo o il registro dell'ordine o collegio professionale relativo all'attività individuata come prevalente nello statuto o nell'atto costitutivo.

Commento

Nella relazione al D.M. si precisa che ove i professionisti non connotino un'attività dell'Ente in misura prevalente, resta aperta l'opzione di una plurima iscrizione con conseguenti regimi concorrenti.

Procedimento

La domanda di iscrizione di cui all'articolo 8 è rivolta al consiglio dell'ordine o del collegio professionale nella cui circoscrizione è posta la sede legale della società tra professionisti ed è corredata della seguente documentazione:

- a) atto costitutivo e statuto della società in copia autentica;
- b) certificato di iscrizione nel registro delle imprese;
- c) certificato di iscrizione all'albo, elenco o registro dei soci professionisti che non siano iscritti presso l'ordine o il collegio cui è rivolta la domanda.

La società tra professionisti costituita nella forma della società semplice può allegare alla domanda di iscrizione, in luogo del documento indicato al comma 1, lettera a), una dichiarazione autenticata del socio professionista cui spetti l'amministrazione della società.

Il consiglio dell'ordine o del collegio professionale, verificata l'osservanza delle disposizioni contenute nel presente regolamento, iscrive la società professionale nella sezione speciale di cui all'articolo 8, curando l'indicazione, per ciascuna società, della ragione o denominazione sociale, dell'oggetto professionale unico o prevalente, della sede legale, del nominativo del legale

rappresentante, dei nomi dei soci iscritti, nonché degli eventuali soci iscritti presso albi o elenchi di altre professioni.

L'avvenuta iscrizione deve essere annotata nella sezione speciale del registro delle imprese su richiesta di chi ha la rappresentanza della società.

Le variazioni delle indicazioni di cui al comma 3, le deliberazioni che importano modificazioni dell'atto costitutivo o dello statuto e le modifiche del contratto sociale, che importino variazioni della composizione sociale, sono comunicate all'ordine o al collegio competenti ai sensi del comma 1, i quali provvedono alle relative annotazioni nella sezione speciale dell'albo o del registro.

Diniego d'iscrizione

1. Prima della formale adozione di un provvedimento negativo d'iscrizione o di annotazione per mancanza dei requisiti previsti dal presente capo, il consiglio dell'ordine o del collegio professionale competente comunica tempestivamente al legale rappresentante della società professionale i motivi che ostano all'accoglimento della domanda. Entro il termine di dieci giorni dal ricevimento della comunicazione, la società istante ha diritto di presentare per iscritto le sue osservazioni, eventualmente corredate da documenti. Dell'eventuale mancato accoglimento di tali osservazioni è data ragione nella lettera di comunicazione di cui al comma 2 del presente articolo.

2. La lettera di diniego è comunicata al legale rappresentante della società ed è impugnabile secondo le disposizioni dei singoli ordinamenti professionali. E comunque fatta salva la possibilità, prevista dalle leggi vigenti, di ricorrere all'autorità giudiziaria.

Relativamente alla procedura di cancellazione il Regolamento ha così previsto:

Cancellazione dall'albo per difetto sopravvenuto di un requisito

1. Il consiglio dell'ordine o collegio professionale presso cui è iscritta la società procede, nel rispetto del principio del contraddittorio, alla cancellazione della stessa dall'albo qualora, venuto meno uno dei requisiti previsti dalla legge o dal presente regolamento, la società non abbia provveduto alla regolarizzazione nel termine perentorio di tre mesi, decorrente dal momento in cui si è verificata la situazione di irregolarità, **fermo restando il diverso termine previsto dall'articolo 10, comma 4, lettera b), della legge 12 novembre 2011, n. 183.**

TRATTAMENTO FISCALE

Và subito evidenziato che la novella relativa alle **STP** nulla ha detto in merito al trattamento fiscale e previdenziale. In altri termini non è stata definita la natura del reddito prodotto dalle STP tenuto conto, come noto, che il TUIR classifica i redditi provenienti dalle Società commerciali quale

reddito d'impresa mentre classifica il reddito derivante dalle attività professionali quale reddito di lavoro autonomo.

Al riguardo torna utile ricordare che lo **schema di decreto legislativo** sulle **semplificazioni fiscali**, prevedeva che le **Società tra professionisti** producessero **reddito di lavoro autonomo**.

Purtroppo l'emendamento è stato ritirato e, quindi, di conseguenza, il reddito prodotto dalle società tra professionisti non si deve considerare reddito di lavoro autonomo, **ma reddito d'impresa**.

TRATTAMENTO PREVIDENZIALE

Come evidenziato dalla Circolare n. 78302 del 18.9.2014 della CNPA l'obbligo del versamento soggettivo permane in capo al singolo socio professionista sulla base dei seguenti criteri :

Reddito Netto Professionale:

il reddito netto professionale da comunicare per il calcolo del **contributo soggettivo** è determinato sommando all'eventuale reddito professionale prodotto individualmente e/o in Associazione Professionale la quota di reddito prodotto dalla STP ed attribuita al socio in ragione della quota di partecipazione agli utili. Non rileva l'eventuale mancata distribuzione ai soci dell'utile d'esercizio.

Volume d'affari Complessivo :

Il volume d'affari complessivo da comunicare per il calcolo del **contributo integrativo** è **determinato** sommando all'eventuale volume d'affari iva prodotto individualmente e/o in Associazione Professionale , l'ammontare del volume d'affari complessivo della STP (al netto della contribuzione integrativa) in ragione della quota di partecipazione agli utili. L'eventuale percentuale di partecipazione agli utili dei soci non Professionisti deve essere riproporzionata sulle quote dei soci professionisti.

OBBLIGHI CONTABILI :

Sotto il profilo contabile le STP sia ai fini civilistici che fiscali restano obbligate alle scritture contabili previste dal Codice Civile in materia di Società commerciali e dal T.U. 917/86, da tenersi con il criterio della competenza.

Riferimenti Legislativi :

- 1) Legge n. 183 del 12.11.2011
- 2) D.M. n. 34 del 8.2.2013 – Regolamento

Prassi :

- 1) Circolare IRDCEC n. 32 del 12.07.2013;
- 2) Circolare IRDCEC n. 33 del 31.07.2013;
- 3) Circolare CNPA nr.78302 del 18.9.2014 della CNPA