
Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer

INTRODUZIONE

1. Le situazioni creditorie vantate dai contribuenti nei confronti della Amministrazione finanziaria sono abbastanza comuni nell'ambito dei rapporti che a vario titolo si instaurano fra i primi e la seconda. Già da tempo, in dottrina sono state affacciate tesi che respingono la ricostruzione del prelievo tributario quale adempimento di un unitario rapporto obbligatorio, e prospettano piuttosto una diversa ricostruzione che considera l'attuazione dei tributi quale risultato di molteplici "strumenti giuridici", comprensivi di una pluralità di rapporti di debito-credito in cui il contribuente può anche assumere il ruolo di creditore.

Non tutte le tipologie di credito rispondono, tuttavia, ad un modello unitario, potendo individuarsi una pluralità di cause generatrici che rendono difficile una ricostruzione sistematica ⁽¹⁾. In questa sede si intende fare una scelta di campo e, pertanto, si centra l'attenzione sui crediti che possono dirsi in qualche modo un elemento strutturale della attuazione del prelievo. Si tratta dei crediti che emergono nelle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi (IRPEF ed IRES) e all'IVA e che possono qui essere definiti come eccedenze di imposta.

⁽¹⁾ Limitando l'attenzione alle opere monografiche, possono richiamarsi: E. POTITO, *La ripetizione dell'indebito in materia finanziaria*, Napoli, 1970; F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975; G. TABET, *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, Roma, 1984; M. MISCALI, *Il diritto di restituzione. Dal modello autoritativo al modello partecipativo nel sistema delle imposte*, Milano, 2004; R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso di imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009.

2. Un'indagine limitata ad un'unica tipologia di situazioni creditorie potrebbe forse apparire di poca utilità, per lo meno in prima battuta, ma ragionando meglio si vincono le perplessità che derivano dalla limitatezza del tema, considerando l'importanza che le situazioni in discorso rivestono nella dinamica del prelievo tributario. E a tal fine è sufficiente guardare alle colonne portanti su cui si è basata la riforma tributaria degli anni settanta del secolo scorso.

Il sistema che è risultato da tale riforma è orientato, in linea di principio, alla tassazione del reddito effettivo, conformemente al principio costituzionale di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. ⁽²⁾. Ruolo di primo piano viene attribuito alla auto-applicazione della normativa di imposta da parte dei contribuenti, che conferisce un ruolo centrale alla dichiarazione tributaria. Agli uffici, invece, vengono demandati compiti di controllo e di repressione delle violazioni, che rendono eventuale l'attività amministrativa. Con la riforma degli anni settanta è stato altresì implementato il sistema delle riscossioni anticipate rispetto alla realizzazione del presupposto di imposta.

È facile intuire che in un sistema così congegnato il debito d'imposta dovuto in base a quanto dichiarato dal contribuente possa essere inferiore alle somme già percepite dall'erario: da qui possono sorgere crediti dei contribuenti per gli importi già versati che siano risultati poi "eccedenti" il dovuto. Il che, poi, non accade affatto di rado.

La ricorrenza di crediti di tale genere non è, tuttavia, l'unico elemento che giustifica una indagine specifica. Sussistono, fra gli altri, almeno due aspetti di cui tenere conto.

In primo luogo, il debito d'imposta che emerge dalla dichiarazione è il risultato di una pluralità di situazioni attive e passive che operano all'interno di quest'ultima e tali situazioni hanno natura eterogenea. Vi sono istituti volti a conformare il prelievo al

⁽²⁾ A conferma è sufficiente guardare all'art. 1, comma 1, L. n. 825 del 9 ottobre 1971, ove si è previsto, fra le altre cose: «il Governo della Repubblica è delegato ad emanare le disposizioni occorrenti per le seguenti riforme del sistema tributario secondo i principi costituzionali del concorso di ognuno in ragione della propria capacità contributiva e della progressività...».

principio di capacità contributiva, ma v'è anche altro. Nel corso del tempo sono aumentate sempre più le occasioni in cui il legislatore si avvale dei circuiti tributari al fine di perseguire finalità extratributarie. Tale fenomeno ha lambito anche, ed in particolar modo, la dichiarazione, nella quale confluiscono una pluralità di istituti che hanno finalità extratributarie e che incidono, negativamente, sull'ammontare dell'imposta dovuta ⁽³⁾.

In secondo luogo, la realizzazione della situazione creditoria, così come emersa nella dichiarazione, non passa necessariamente per un rapporto di debito-credito fra contribuente ed Amministrazione finanziaria. V'è, invece, un ventaglio di possibilità, attraverso le quali realizzare la situazione in parola, tra le quali il contribuente è chiamato a scegliere. Ad esempio, oltre al rimborso, si può decidere di rinviare l'impiego dell'eccedenza, destinandola ad abbattere il debito di imposta relativo al periodo successivo; più di recente si è aggiunta anche la possibilità di utilizzare l'eccedenza in compensazione, abbattendo così anche obblighi di pagamento non tributari ⁽⁴⁾.

Nel loro complesso, gli aspetti segnalati attribuiscono ai crediti in parola una fisionomia tale da rendere non facile il compito di chi intenda ricostruirli alla luce del modello civilistico dell'indebito ⁽⁵⁾. Alle eccedenze di imposta, solitamente, fanno da retroscena non una ma più attribuzioni patrimoniali; e quando si parla di eccedenze, l'assenza della *causa solvendi*, che contraddistingue il modello di cui all'art. 2033 c.c., non va apprezzata alla luce dell'obbligo di versamento preventivo ⁽⁶⁾.

⁽³⁾ Sul punto si rinvia al capitolo I, paragrafi 3 e 5.

⁽⁴⁾ La compensazione nei modelli di versamento unitario è disciplinata dall'art. 17, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 (art. 3, D.Lgs. 24 marzo 2025, n. 33). Su tale compensazione si rinvia *infra* capitolo II, paragrafo 9.

⁽⁵⁾ Nel senso che il fondamento dei crediti da dichiarazione non possa essere ravvisato nell'indebito si veda ad es. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Milano, 2017, p. 307.

⁽⁶⁾ Secondo S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2020, p. 216, i crediti da dichiarazione trovano il loro presupposto nella dichiarazione ove i fattori genetici del credito si fondono, sciogliendo il credito dalle sue cause originarie. Dello stesso A. si veda *amplius* *Differenze e interferenze tra diritto a restituzione, diritto di detrazione e credito da dichiarazione*, in

Le vicende genetiche ed operative dei crediti in discorso possono però mettersi da canto, dal momento che i profili più interessanti dell'indagine si colgono in una prospettiva dinamica, ossia guardando alle vicende patologiche che possono riguardare tali crediti. Le patologie in discorso emergono mettendo in relazione questi ultimi con i controlli degli uffici, e ciò non solo dal punto di vista, per così dire, procedimentale ma anche, e a maggior ragione, da quello processuale, non potendosi certo escludere le liti. Tanto è sufficiente per lasciare emergere tre diversi profili di indagine su cui si impernia il lavoro e si dedicano separati capitoli.

3. Il primo profilo di indagine attiene allo svolgimento dei controlli degli uffici. Qui, è dato constatare che l'evoluzione della disciplina normativa circa le forme di impiego delle eccedenze ha condizionato anche le regole relative allo svolgimento dei controlli in parola, che hanno subito non pochi rimaneggiamenti.

In passato la realizzazione della situazione creditoria era, in generale, maggiormente condizionata dall'espletamento dei controlli degli uffici; il che appare evidente pensando ai rimborsi delle eccedenze. L'art. 36-*bis*, D.P.R. 29 settembre 1973, n.600 subordinava, testualmente, l'erogazione del rimborso all'esito positivo delle liquidazioni. Nel caso in cui, in seguito ad altri controlli, fossero emerse violazioni della normativa di imposta, sarebbe stata possibile l'emissione di un avviso di accertamento ⁽⁷⁾ che, eventualmente, "riassorbiva" il credito rimborsato; e veniva previsto anche un apposito atto di recupero dei rimborsi di cui all'art. 43, D.P.R. 602/1973 (art. 82, D.Lgs. 24 marzo 2025, n. 33 Testo unico in materia di versamenti e di riscossione).

Il sistema dell'impiego delle eccedenze si è tuttavia evoluto nel corso del tempo. Significative sono le innovazioni apportate dal D.Lgs. 9 luglio 1997 n.241, il cui articolo 17 (art. 3, D.Lgs. 33/2025) ha introdotto la possibilità di utilizzare le eccedenze

Riv. Dir. Trib., 2005, II, 146 ss. ed ora anche in *Scritti scelti*, II, Torino, 2011, p. 559 ss.

(7) Su tali aspetti si rinvia *infra* capitolo II, paragrafi 3 e 7.

di imposta nell'ambito dei versamenti unitari, in abbattimento di ulteriori obblighi di pagamento di natura anche non tributaria. Ma la compensazione in discorso prescindeva, ed entro certi limiti, prescinde ancora oggi dalla presentazione della dichiarazione e, a maggior ragione, dall'espletamento dei controlli ufficiosi ⁽⁸⁾.

Ciò ha determinato un rivolgimento nel sistema dei controlli. Il menzionato decreto n.241/1997 ha adeguato tale sistema alle nuove forme di utilizzo dei crediti da dichiarazione. Da un lato sono stati ridefiniti i perimetri di liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni, dall'altro è stato congegnato un sistema di controlli preventivi sulle dichiarazioni -svolti da soggetti esterni all'amministrazione- finalizzati a prevenire violazioni. In questa prospettiva i controlli degli uffici avvengono a realizzazione del credito già avvenuta ⁽⁹⁾.

Lo sviluppo del sistema delle compensazioni ha determinato altre sfide a carico degli uffici.

Il meccanismo della compensazione con i modelli di versamento unitario è stato esteso nel corso del tempo anche a fattispecie creditorie agevolative, diverse dalle eccedenze, che nonostante transitino dalla dichiarazione rimangono per lo più estranee alla determinazione del tributo. Ma gli strumenti impositivi di cui dispongono gli uffici non sempre si prestano a reprimere le prevedibili violazioni che si riscontrano nella prassi; ad esempio, la compensazione di tali crediti è scandita da termini autonomi rispetto a quelli che scandiscono l'esercizio del potere impositivo in dipendenza di infedeltà dichiarative. Si è predisposto allora un apposito istituto, l'atto di recupero dei crediti di imposta, che in seguito alla recente riforma trova la sua disciplina organica nell'art. 38-*bis* D.P.R. 600/1973, e che opera entro termini decadenziali diversi da quelli previsti per l'esercizio del potere d'accertamento ⁽¹⁰⁾.

I disagi connessi alle indebite compensazioni hanno trovato una risposta grazie a specifiche fattispecie sanzionatorie, anch'es-

⁽⁸⁾ Sulla compensazione si vedano i paragrafi 9 e ss. del capitolo II.

⁽⁹⁾ Cfr. capitolo II, paragrafo 5.

⁽¹⁰⁾ Sul punto si rinvia al capitolo II, paragrafo 11.

se rimodulate dalla recente riforma: quelle di credito inesistente e di credito non spettante ⁽¹¹⁾.

Non v'è chi non veda che tanto l'atto di recupero, quanto le correlate sanzioni, in materia di indebite compensazioni, si prestano ad invadere il campo delle eccedenze. Dal momento che anch'esse confluiscono nei modelli di versamento un'indebita compensazione di eccedenze potrebbe determinare: un recupero delle corrispondenti risorse per il tramite di un atto di recupero e l'applicazione delle correlate sanzioni per indebita compensazione.

Ma si tratta di una soluzione che va respinta. L'eccedenza è infatti il risultato dell'attività auto-applicativa della normativa sostanziale di imposta, sicché il recupero, in linea di principio, non può che passare per gli ordinari controlli delle dichiarazioni: liquidazione e controllo formale. E in ogni caso, resta comunque possibile riequilibrare gli effetti di una indebita compensazione di eccedenze anche per via dell'esercizio del potere di accertamento.

4. Come si è detto, le eccedenze sono delle situazioni creditorie che lo stesso contribuente fa emergere in seguito ad una attività auto-applicativa della normativa di imposta. Nello svolgimento di tale attività non è possibile escludere il compimento di errori, e tali errori possono pregiudicare ora il contribuente, ora l'amministrazione. La seconda area di indagine che, allora, si intende sviluppare attiene proprio alla prima tipologia di errori: essi possono aver compromesso l'emersione di eccedenze di imposta a favore del contribuente, in capo al quale sorge l'esigenza di attivarsi per il recupero delle stesse. Il recupero delle eccedenze, in questi casi, intercetta l'annosa questione della modifica della dichiarazione tributaria. In passato, infatti, in assenza di previsioni normative esplicite, la dottrina riconosceva al contribuente la possibilità di rimediare ad errori dichiarativi tramite la presentazione di una istanza di rimborso ⁽¹²⁾. Successivamente il legislatore

⁽¹¹⁾ Sul regime sanzionatorio previsto per le indebite compensazioni si veda il paragrafo 12 del capitolo II.

⁽¹²⁾ A conferma si veda, ad es., G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, p. 175 ss.

re ha disciplinato la presentazione di una dichiarazione integrativa, volta a correggere errori compiuti in dichiarazione. Ma le discipline primigenie della dichiarazione integrativa risultavano manchevoli, in specie riguardo alla correzione di errori sfavorevoli ai contribuenti. Da qui prende le mosse un processo evolutivo che attraverso vari passaggi, scanditi da osservazioni della dottrina, arresti della giurisprudenza e, soprattutto, interventi del legislatore, è giunto ad un approdo finale con il D.L. 22 ottobre 2016 n.193 che ha equiparato le discipline delle dichiarazioni integrative favorevoli e sfavorevoli al contribuente, ambedue presentabili entro il termine stabilito dagli artt. 43, D.P.R. 600/1973 e 57, D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633 per l'esercizio del potere di accertamento.

La nuova disciplina non ha sopito del tutto il dibattito sul punto, dal momento che residuano criticità, in particolare con riguardo all'imposta sul valore aggiunto. In tale campo, infatti, il discorso si complica. Qui le eccedenze possono emergere non solo nella dichiarazione annuale ma anche nelle liquidazioni infra-annuali ed i regimi previsti dal legislatore non coincidono del tutto. In via generale, le eccedenze di imposta vengono soddisfatte prioritariamente all'interno dei circuiti IVA, cioè in detrazione. Le ulteriori forme di impiego rispondono però a presupposti diversi. Per l'eccedenza da dichiarazione annuale si ammette la compensazione di cui all'art. 17, D.Lgs. 241/1997 (art. 3, D.Lgs. 33/2025). Il rimborso, invece, è limitato ai casi individuati dall'art. 30 D.P.R. 633/1972. Per le eccedenze infra-annuali rimborso e compensazione ⁽¹³⁾ possono essere disposti al ricorrere dei requisiti previsti dall'art. 38 *bis*, comma 2, D.P.R. 633/1972.

Nell'IVA la realizzazione delle eccedenze all'interno dei circuiti tributari, in detrazione o in compensazione, potrebbe essere ostacolata sia dall'omissione della dichiarazione del periodo di maturazione dell'eccedenza, sia dall'omissione di una dichiarazio-

Secondo F. TESAURO, *Il rimborso*, cit., 112 «una dichiarazione inesatta o infondata perché il presupposto manca o perché esprime un parametro inferiore al dichiarato non determina l'acquisizione definitiva del dichiarato e non preclude la ripetizione».

⁽¹³⁾ Cfr. art. 8, comma 3, D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542.

ne in cui l'eccedenza correttamente emersa avrebbe dovuto essere riportata. Per il primo caso si potrebbe prospettare la presentazione di una istanza di rimborso entro il termine biennale disciplinato dall'art. 30-ter, D.P.R. 633/1972. Per il secondo caso, invece, occorre maggiore prudenza: in più occasioni la Cassazione ha affermato che nel caso in cui l'eccedenza già emersa in una dichiarazione, non sia stata continuativamente riportata a nuovo per via della omissione di una dichiarazione successiva, sarebbe possibile recuperarla in detrazione entro il termine di cui all'art. 19, D.P.R. 633/1972; ma la decisiva riduzione di tale termine, avvenuta nel 2017, sembra impedire che una impostazione siffatta sia ancora predicabile; di conseguenza anche qui l'unica via che sembra dispiegarsi per il recupero dell'eccedenza di imposta detraibile potrebbe dirsi il rimborso *ex art. 30-ter*, cit.

Tuttavia, in linea con il pensiero di parte della dottrina ⁽¹⁴⁾, sembra possibile giungere una diversa soluzione valorizzando i profili di autonomia che le discipline normative riconoscono alle eccedenze IVA già indicate all'interno delle dichiarazioni del periodo d'origine ⁽¹⁵⁾. E tale soluzione si pone in sintonia con il diritto europeo, così come interpretato dalla Corte di giustizia che in più occasioni ha sollecitato l'esigenza di garantire la detrazione IVA anche nel caso di violazione dei requisiti formali, purché siano stati soddisfatti i requisiti sostanziali ⁽¹⁶⁾.

5. Il tema delle eccedenze di imposta e dei suoi possibili utilizzi si insinua anche nel processo tributario e ciò consente di individuare una terza area tematica di riferimento, cioè quella dei riflessi processuali che possono avere le iniziative dei contribuenti dirette al recupero di eccedenze.

Gli scenari possibili sono molteplici e si innestano su un ter-

⁽¹⁴⁾ Si veda M. BASILAVECCHIA, *Omessa dichiarazione e riporto del credito IVA*, in *Corr. Trib.*, 8-9, 2022, p.715 ss.

⁽¹⁵⁾ Si rinvia *infra* capitolo III, paragrafi 7 ss.

⁽¹⁶⁾ CGUE, 27 settembre 2007, causa C-146/05, *Collee*; Id., 12 luglio 2012, causa C-284/11, *EMS Bulgaria Transport OOD*; Id. 11 dicembre 2014, causa C-590/2013 *Indexx Laboratories Italia*.

reno ricco di questioni problematiche, legate essenzialmente alla natura del processo tributario, su cui non si è mai sopito un fiorente dibattito animato da eterogenee posizioni dottrinali, cui fa da contraltare una posizione, per così dire, mediana della Cassazione, che attinge alle diverse ricostruzioni della dottrina ⁽¹⁷⁾.

Ha destato notevole interesse, grazie alla sua rilevanza pratica, il tema delle modifiche della dichiarazione operate in sede giudiziale. Non ci si riferisce tanto ai casi in cui in seguito alla presentazione di una istanza di rimborso volta al recupero di eccedenze non emerse nella dichiarazione, il contribuente presenti ricorso contro il silenzio o contro il diniego. Maggiori problemi (e maggiori interessi) presentano, infatti, i casi in cui, ad esempio, dinanzi ad iscrizioni a ruolo *ex art. 36-bis*, D.P.R. 600/1973, fondate su dati dichiarati dal contribuente, quest'ultimo ricorra al giudice e chieda che la pretesa ufficiosa venga paralizzata, accampando a tal fine errori commessi in sede di redazione della dichiarazione.

Dinanzi all'orientamento condiviso dalle Sezioni Unite della Cassazione, per cui il contribuente può opporre errori dichiarativi contro eventuali pretese dell'Amministrazione finanziaria ⁽¹⁸⁾ si pongono dubbi ed incertezze, dacché in un processo imperniato sugli atti della amministrazione che, come precisa l'art. 19, comma 3, D.Lgs. 546/1992 (art. 65, comma 3, D.Lgs. 14 novembre 2024, n.175, Testo unico della giustizia tributaria), possono essere impugnati solo per «vizi propri», appare difficile innestare deduzioni difensive incentrate su errori commessi in sede di compilazione della dichiarazione.

Ma è ora necessario superare tali perplessità, dovendosi prendere atto che tale teorica è stata recepita a livello normativo. Il D.L. 193/2016 ha infatti modificato l'art. 2, comma 8-*bis*,

⁽¹⁷⁾ Per i riferimenti bibliografici si rinvia *infra*, capitolo IV.

⁽¹⁸⁾ Cfr. per tutte Cass. SS. UU. n. 13378/2016, ove si legge: «il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, e dall'istanza di rimborso di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria».

D.P.R. 22 luglio 1998, n.322 aggiungendo che: «resta ferma in ogni caso per il contribuente la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minore credito» ⁽¹⁹⁾. Occorre dunque conciliare tale disposizione con la struttura del processo tributario, evitando derive ermeneutiche che allontanino troppo sia dalla struttura del processo, sia dalle logiche di fondo che hanno animato l'intervento innovatore ⁽²⁰⁾.

Il confine delle facoltà difensive del contribuente può dirsi appropriatamente individuato dalla Cassazione in un arresto del 2018 ⁽²¹⁾: ivi, nell'ammettere la deduzione di errori dichiarativi dinanzi ad una iscrizione a ruolo *ex art. 36-bis*, si esclude comunque che la deduzione di tali errori possa sconfinare nella proposizione di una domanda riconvenzionale di rimborso. In effetti, al pari di quanto accade nel giudizio amministrativo di legittimità, la rigida struttura del processo tributario non consente di abbinare alla domanda di annullamento di un atto impositivo una ulteriore domanda di restituzione. Ed in ogni caso, un abbinamento di tal fatta farebbe sì che la fase amministrativa, che normativamente deve precedere la domanda di rimborso, venga ad essere obliterata.

6. Il presente lavoro è stato realizzato sulla base delle disposizioni normative note, che peraltro si trovano citate anche nel prosieguo. Con la riforma tributaria in atto e con il sopravvenire

⁽¹⁹⁾ Analoga previsione è stata inserita dall'art. 5, D.L. 193/2016 nel campo IVA. Si veda al riguardo l'art. 8, comma 6-*quinquies*, D.P.R. 322/1998, per cui: «resta ferma in ogni caso per il contribuente la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di una minore eccedenza detraibile».

⁽²⁰⁾ Sulle tematiche in discorso si rinvia *infra* capitolo IV, paragrafi 7 e ss.

⁽²¹⁾ Cfr. Cass., sez. V, 9 marzo 2018, n. 5728.

dei testi unici buona parte di tali disposizioni viene abrogata, e confluisce appunto nei testi unici, sia pure con effetti dall'entrata in vigore di questi ultimi. In particolare non sono ancora applicabili, pertinenti *ratione materiae*, i testi unici delle sanzioni amministrative e penali (D.Lgs. 5 novembre 2024, n.173), dei tributi erariali minori (D.Lgs. 5 novembre 2024, n.174), della giustizia tributaria (D.Lgs. 14 novembre 2024, n.175), in materia di versamenti e riscossione (D.Lgs. 33/2025), delle disposizioni legislative in materia di imposta di registro e di altri tributi indiretti (D.Lgs. 1 agosto 2025, n.123). Inoltre, in questi giorni è stato approvato, ma non ancora pubblicato, il testo unico sull'IVA. Di certo il quadro normativo (dei testi unici) non è ancora compiuto. Sicché, per completezza, gli stessi vengono richiamati nel prosieguito, ma si procede ad alcuni richiami, quelli essenziali, e con riferimento ai testi già pubblicati. Non si tiene conto, ovviamente, delle implicazioni che possono comportare alcuni disallineamenti fra le disposizioni originarie che sono vigenti e le versioni riportate nei testi unici, che non sono ancora entrati in vigore e verosimilmente saranno destinatarie di ulteriori interventi.

Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer