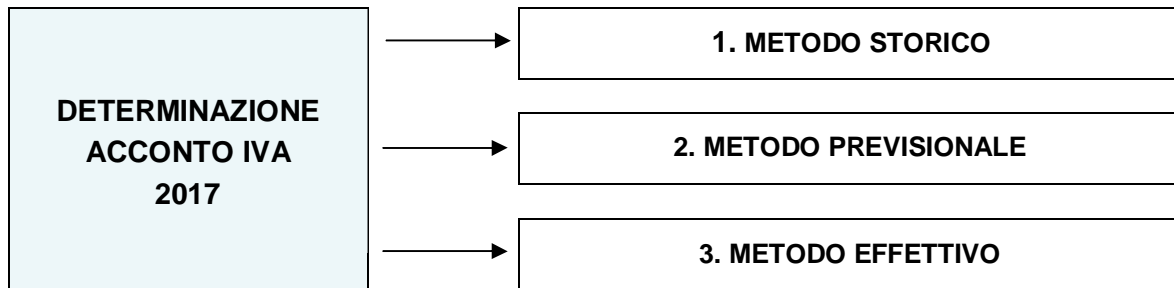


Spazio aziende – dicembre 2017

<p>Donazione fabbricato e successiva cessione</p> <p>Sentenza Corte Cassazione 26.7.2017, n. 18487</p>	<p>La donazione di un immobile e la successiva vendita (nel caso di specie, il mese successivo) da parte del donatario ad un prezzo pari al valore indicato nell'atto di donazione configura un'ipotesi di simulazione relativa, con la conseguenza che tale operazione è contestabile dall'Ufficio. Infatti <i>"il carattere reale, e non simulato, dell'operazione di vendita e l'effettiva percezione del prezzo da parte dei venditori-donatari, non sono sufficienti ad escludere lo scopo elusivo dell'intera operazione negoziale posta in essere, nella sequenza donazione-vendita"</i>.</p>
<p>Fattura generica e detrazione</p> <p>Ordinanza Corte Cassazione 6.10.2017, n. 23384</p>	<p>Il diritto alla detrazione dell'IVA non sussiste qualora la descrizione contenuta nella fattura relativamente ai beni / servizi ceduti / resi risulti "generica" e non siano forniti ulteriori elementi <i>"anche integrativi e succedanei"</i> rispetto alla stessa che consentano di evidenziare entità, natura e data della cessione / prestazione.</p>
<p>Cassa negativa</p> <p>Sentenza Corte Cassazione 25.10.2017, n. 25289</p>	<p>Il conto cassa che presenta un saldo negativo "per qualche anno" (nel caso di specie, per 3 anni), legittima, da solo, l'accertamento per ricavi "in nero". Grava sul contribuente fornire la prova contraria.</p>
<p>Affitto d'azienda e società di comodo</p> <p>Sentenza Corte Cassazione 13.11.2017, n. 26728</p>	<p>L'affitto d'azienda non è una condizione sufficiente ai fini della disapplicazione della disciplina delle società di comodo. È, infatti, necessario dimostrare la sussistenza delle cause "oggettive e straordinarie" di cui all'art. 30, Legge n. 724/94 per giustificare il minor reddito dichiarato.</p>
<p>Aliquota variabile TARI utenze domestiche</p> <p>Circolare MEF 20.11.2017, n. 1/DF</p>	<p>Per la determinazione della quota variabile della TARI delle utenze domestiche, il Comune / Gestore del servizio rifiuti deve considerare l'intera superficie dell'immobile, composta sia dalla parte abitativa che dalle pertinenze, con conseguente applicazione della stessa "una sola volta". Nel caso in cui la quota variabile sia stata computata più volte, ossia applicata sia all'abitazione che alle relative pertinenze, il contribuente può richiedere il rimborso di quanto versato in eccedenza.</p>
<p>Maxi ammortamento beni inferiori a €516,46</p> <p>Risoluzione Agenzia Entrate 24.11.2017, n. 145/E</p>	<p>In presenza di beni di costo unitario non superiore a € 516,46 per i quali l'impresa può beneficiare del maxi ammortamento, non dedotti integralmente nell'esercizio ma in base alle rispettive quote di ammortamento, la maggiorazione del 40% spettante non può essere fruita integralmente nell'esercizio di sostenimento bensì in base ai relativi coefficienti di ammortamento.</p>

**COMMENTI
L'ACCONTO IVA 2017**

Entro il prossimo 27.12.2017 scade il termine di versamento dell'acconto IVA 2017. Per la determinazione dell'importo da versare è possibile utilizzare uno dei seguenti metodi.



1. METODO STORICO

Il metodo in esame prevede che l'acconto è pari **all'88% della base di riferimento** (saldo a debito) individuata secondo la periodicità di liquidazione adottata.

Periodicità di liquidazione	Base di riferimento	Mod. IVA 2017
Mensile	Saldo a debito liquidazione dicembre 2016	VH12
Mensile "posticipato"	Saldo a debito liquidazione dicembre 2016 effettuata sulla base delle operazioni di novembre 2016	VH12
Trimestrale speciale (autotrasportatore, distributore di carburante)	Saldo a debito liquidazione quarto trimestre 2016	VH12
Trimestrale (saldo annuale a debito)	Saldo a debito della dichiarazione relativa al 2016 (saldo + acconto) <u>La base di riferimento va individuata senza considerare gli interessi dell'1%</u>	VL38 – VL36 + VH13
Trimestrale (saldo annuale a credito)	Saldo a debito senza considerare il maggior acconto 2016 corrispondente a quanto effettivamente dovuto per il 2016 (differenza acconto versato e credito IVA annuale)	VH13 – VL33

Variazione della periodicità di liquidazione

Per i contribuenti che nel 2017 hanno adottato una **diversa periodicità delle liquidazioni IVA** rispetto al 2016 l'acconto IVA va determinato applicando le seguenti specifiche disposizioni.

Contribuente mensile 2017 ex trimestrale 2016	
L'acconto va commisurato ad 1/3 del saldo IVA della dichiarazione relativa al 2016 (saldo + acconto)	Mod. IVA 2017
	(VL38 – VL36 + VH13) : 3

Contribuente trimestrale 2017 ex mensile 2016	
L'acconto va commisurato alla somma dei saldi delle liquidazioni di ottobre, novembre e dicembre 2016	Mod. IVA 2017
	VH10 + VH11 + VH12

Rivenditori veicoli provenienza UE

Come noto, i rivenditori di autoveicoli di provenienza UE sono tenuti al **versamento dell'IVA relativa alla prima cessione interna**, al fine di procedere all'immatricolazione dell'autoveicolo.

Nell'ambito del mod. IVA 2017 tali soggetti hanno evidenziato:

- a **rigo VH31** i versamenti effettuati nel mese di dicembre 2016;
- a **rigo VH12**, nella colonna "debiti", il saldo a debito della liquidazione del mese di dicembre 2016 **al netto dei suddetti versamenti**.

Per i soggetti in esame la base di riferimento dell'acconto IVA 2017 è quindi determinata **considerando il saldo della liquidazione di dicembre 2016 al lordo di quanto versato con il mod. F24 "Versamenti con elementi identificativi"**, ossia la somma di rigo VH12 e rigo VH31.

Adeguamento studi di settore / parametri

L'adeguamento agli studi di settore / parametri per il 2016 **non influenza** il calcolo dell'acconto IVA 2017 (l'adeguamento è stato infatti effettuato "fuori dichiarazione").

Contabilità separata

Contabilità separata per opzione
Le liquidazioni periodiche IVA sono cumulative per tutte le attività , con riferimento ad un unico volume d'affari.

Contabilità separata per obbligo
In presenza di diverse periodicità di liquidazione l'acconto va commisurato all'importo dovuto in sede di: <ul style="list-style-type: none">• liquidazione di dicembre 2016, per l'attività mensile;• dichiarazione IVA relativa al 2016 (mod. IVA 2017) per l'attività trimestrale.

Soggetti ex minimi / forfetari

Il soggetto (ex minimo / forfetario) che **dal 2017** ha adottato il **regime IVA ordinario** con effettuazione delle **liquidazioni IVA mensili / trimestrali**, non avendo una base di riferimento per il 2016, **non è tenuto al versamento dell'acconto IVA 2017**.

Operazioni straordinarie

Come specificato nelle istruzioni al mod. IVA 2017, in presenza di operazioni straordinarie / altre trasformazioni sostanziali soggettive (conferimento d'azienda in società, donazione d'azienda, successione ereditaria, scioglimento società di persone con proseguimento dell'attività sotto forma di ditta individuale, ecc.) **si verifica, in linea generale, una continuità tra i soggetti partecipanti all'operazione**.

Tenendo presente tale principio si ritiene che il soggetto che "nasce" dalle predette operazioni straordinarie (società conferitaria, erede/i che continuano l'attività del de cuius, donatario dell'azienda, socio di società di persone sciolta per il venir meno della pluralità dei soci che prosegue l'attività in forma individuale, ecc.) **debba versare l'acconto IVA 2017** sulla base della situazione esistente nel 2016 in capo al soggetto "dante causa".

È comunque possibile utilizzare anche uno dei metodi di calcolo successivamente esaminati.

2. METODO PREVISIONALE

Il contribuente può, in ogni caso, commisurare l'acconto al “**dato previsionale**” del 2017 anziché al “dato storico” del 2016. Utilizzando tale metodo è opportuno verificare che l'acconto versato per il 2017 **non risulti inferiore all'88% di quanto effettivamente dovuto** per il mese di dicembre, quarto trimestre o dichiarazione IVA relativa al 2017 (mod. IVA 2018).

3. METODO EFFETTIVO

L'utilizzo del metodo in esame consente di **determinare l'ammontare “effettivo” dell'acconto IVA** dovuto tenendo conto delle operazioni effettuate ai sensi dell'art. 6, DPR n. 633/72, e non soltanto di quelle fatturate e registrate, come di seguito schematizzato.

IVA relativa alle **annotazioni effettuate nel registro delle fatture emesse e corrispettivi, al netto dell'IVA a credito risultante dal registro degli acquisti** (compresa quella relativa alle operazioni assoggettate a reverse charge, ad esempio, acquisti di beni intraUE), tenendo conto della relativa periodicità di liquidazione.

In particolare, il contribuente:

- **mensile**, dovrà fare riferimento al periodo **1.12 – 20.12.2017**;



Le fatture differite **emesse entro il 15.12.2017** relative a consegne / spedizioni effettuate nel **mese di novembre non rilevano** nel calcolo dell'acconto;

- **trimestrale**, dovrà fare riferimento al periodo **1.10 – 20.12.2017**;



Anche tali soggetti **non devono considerare le fatture differite emesse entro il 15.10.2017** relative alle consegne / spedizioni effettuate nel **mese di settembre**.

+

IVA a debito relativa alle **operazioni effettuate fino al 20.12** se non ancora annotate, non essendo decorsi i termini di fatturazione / registrazione.

A tal fine dovranno essere considerate:

- le cessioni tramite ddt fino al 20.12.2017 per le quali non è stata emessa la relativa fattura differita;
- le fatture emesse per il ricevimento di acconti fino al 20.12.2017, non ancora annotate;
- le fatture emesse fino al 20.12.2017 (anche se non incassate), non ancora annotate.

+

Riporto del saldo a credito (o del debito non superiore a € 25,82) relativo alla liquidazione del periodo precedente (novembre o terzo trimestre).

=

liquidazione “atipica” dell'IVA relativa ai predetti periodi (1.12 – 20.12.2017 / 1.10 – 20.12.2017)

l'importo così ottenuto, se positivo (debito) **va versato integralmente** (e non nella misura dell'88%)

Contribuenti mensili posticipati

Tali soggetti possono determinare l'acconto in misura pari a **2/3 dell'IVA dovuta sulla base delle operazioni del mese di novembre** che daranno luogo alla liquidazione di dicembre 2017.

Autotrasportatori

Gli autotrasportatori che **annotano le fatture emesse entro il trimestre successivo a quello di emissione** e per il calcolo dell'acconto utilizzano il metodo effettivo, devono considerare, per la determinazione dell'IVA a debito le fatture emesse nel terzo trimestre 2017 annotate nel periodo 1.10 – 20.12, nonché quelle emesse in tale periodo anche se registrate nel primo trimestre 2018.

Per tali soggetti è consigliato applicare il metodo previsionale, in quanto è possibile **determinare con certezza l'IVA dovuta per il quarto trimestre 2017**.

Liquidazione IVA "per cassa

Per i contribuenti che adottano la liquidazione "IVA per cassa":

- l'IVA a debito relativa alle cessioni di beni / prestazioni di servizi effettuate **diviene esigibile nel momento di pagamento** dei relativi corrispettivi. L'imposta diviene **comunque esigibile decorso 1 anno dall'effettuazione dell'operazione** ai sensi dell'art. 6, DPR n. 633/72, a meno che l'acquirente / committente, prima di tale termine, non sia stato assoggettato a **procedure concorsuali** (fallimento, concordato preventivo, ecc.);
- l'IVA a credito relativa agli acquisti è **detraibile nel momento di pagamento** dei relativi corrispettivi e comunque decorso 1 anno dal momento in cui l'operazione si considera effettuata ai sensi del citato art. 6.

Ai fini della determinazione dell'acconto IVA, i soggetti che utilizzano il regime in esame devono applicare le regole ordinarie sopra esaminate.

In particolare l'applicazione del metodo effettivo consente di non tener conto dell'IVA relativa alle operazioni attive non incassate effettuate nel periodo 1.12 – 20.12.2017 o 1.10 – 20.12.2017, ferma restando l'impossibilità di considerare l'IVA relativa alle operazioni passive annotate nel medesimo periodo ma non ancora pagate.

PA / SOCIETÀ SOGGETTE A SPLIT PAYMENT

A carico dei soggetti identificati ai fini IVA tenuti all'applicazione dello split payment di cui all'art. 17-ter, DPR n. 633/72 è prevista una specifica modalità di determinazione dell'acconto IVA.

Le Pubbliche amministrazioni / Società soggette all'applicazione dello split payment, di cui al comma 01 del citato art. 5, devono determinare l'acconto utilizzando uno dei metodi a disposizione sopra esaminati (storico / previsionale / effettivo), tenendo conto dell'IVA versata all'Erario nell'ambito del predetto meccanismo (si ritiene che la citata disposizione debba essere riferita ai nuovi soggetti destinatari dello split payment a decorrere dall'1.7.2017).

In caso di applicazione del **metodo storico**:

- i soggetti che effettuano il versamento diretto dell'IVA dovuta da split payment, devono effettuare un **ulteriore versamento di acconto** determinato sulla base dell'IVA da split payment divenuta **esigibile nel mese di novembre 2017 / terzo trimestre 2017** (soggetto trimestrale);
- i soggetti che provvedono a computare l'IVA da split payment nell'ambito delle liquidazioni periodiche, devono determinare l'acconto in base al calcolo previsto per la categoria di appartenenza (mensile, trimestrale, ecc.) **aggiungendo l'ammontare dell'IVA divenuta esigibile nel mese di novembre 2017 / terzo trimestre 2017** (soggetto trimestrale).



Si rammenta che l'esigibilità dell'imposta derivante dalle operazioni in esame si manifesta al momento del pagamento del corrispettivo ovvero, in via opzionale, al momento del ricevimento della fattura / annotazione della fattura, nel caso in cui tali eventi si verifichino anteriormente al pagamento.

ESCLUSIONI DAL VERSAMENTO DELL'ACCONTO

L'acconto IVA 2017 **non è dovuto** nei seguenti casi:

- base di riferimento a credito (storico 2016 / presunto 2017);
- importo dell'acconto dovuto inferiore a € 103,29;
- inizio attività nel corso del 2017;
- cessazione attività entro il 30.11.2017 (contribuente mensile);
- cessazione attività entro il 30.9.2017 (contribuente trimestrale);
- produttori agricoli esonerati (art. 34, comma 6, DPR n. 633/72);
- soggetti esercenti attività di intrattenimento (art. 74, comma 6, DPR n. 633/72);
- contribuenti minimi (art. 27, commi 1 e 2, DL n. 98/2011);
- contribuenti forfetari (art. 1, comma 58, Legge n. 190/2014);
- contribuenti usciti dal regime dei minimi / forfetari dall'1.1.2017 con applicazione del regime ordinario;
- soggetti che applicano il regime forfetario ex Legge n. 398/91.

SCOMPUTO DELL'ACCONTO IVA 2017

Soggetto mensile	⇒	Liquidazione di dicembre 2017 (16.1.2018)
Soggetto trimestrale speciale	⇒	Liquidazione del quarto trimestre 2017 (16.2.2018)
Soggetto trimestrale	⇒	Dichiarazione IVA relativa al 2017 (16.3.2018)
Soggetto con attività separate con liquidazioni IVA miste	⇒	<ul style="list-style-type: none"> • Liquidazione di dicembre 2017 (16.1.2018) • liquidazione del quarto trimestre 2017 (16.2.2018) • dichiarazione IVA relativa al 2017 (16.3.2018)

MODALITÀ DI VERSAMENTO

Il versamento dell'acconto IVA va effettuato tramite il mod. F24, con le consuete modalità telematiche, utilizzando il codice tributo:

- “6013” (contribuente mensile)
- “6035” (contribuente trimestrale)

indicando quale periodo di riferimento “2017”.

Si rammenta che:

- per i soggetti trimestrali l'acconto IVA **non va maggiorato degli interessi dell'1%**;
- quanto dovuto **può essere compensato** con i crediti tributari / contributivi disponibili.

ANNOTAZIONE DELL'ACCONTO VERSATO

Al fine di “facilitare” il controllo in sede di un'eventuale successiva verifica, nonostante non sussista l'obbligo di riportare sui registri IVA le liquidazioni periodiche, è consigliato annotare:

- l'importo versato a titolo di acconto IVA, con i relativi estremi di versamento, nel registro delle fatture emesse / corrispettivi o delle annotazioni di liquidazione;
- in caso di adozione del metodo effettivo, nel registro delle fatture emesse / corrispettivi la citata “liquidazione atipica” relativa alla determinazione dell'acconto, anche se a credito.

SANZIONI E RAVVEDIMENTO OPEROSO

Al mancato / insufficiente versamento dell'acconto IVA è applicabile la **sanzione del 30%**. La violazione può essere regolarizzata tramite il **ravvedimento operoso**.

RILEVANZA PENALE OMESSO VERSAMENTO IVA

A seguito delle novità introdotte dal D.Lgs. n. 158/2015 l'importo dell'omesso versamento IVA risultante dalla dichiarazione annuale, con rilevanza penale (**reclusione da 6 mesi a 2 anni**), è stato **aumentato a €250.000** (il limite precedente era pari a €50.000).

Il reato si realizza se la violazione **si protrae oltre il termine di versamento dell'acconto relativo all'anno successivo**. Entro il 27.12.2017 è pertanto opportuno monitorare l'omesso versamento risultante dal mod. IVA 2017, relativo al 2016. Va tuttavia sottolineato che il predetto reato **non è punibile se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**, il debito tributario, comprese sanzioni e interessi, è stato **estinto mediante integrale pagamento di quanto dovuto**.

Come sancito dalla Corte di Cassazione nella sentenza 9.3.2017, n. 11417, per i procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 185/2015 (22.10.2015), il pagamento del debito tributario assume la medesima efficacia estintiva anche se avviene oltre il predetto limite temporale, sempreché prima del giudicato.

Con riferimento al reato in esame merita evidenziare che la Corte di Cassazione nella recente sentenza 29.8.2017, n. 39500 ha ribadito che la "crisi economica" non può essere addotta quale giustificazione della violazione (omesso versamento IVA).

Il caso trattato dai Giudici riguardava una srl per la quale la "perdita" di un importante cliente e le dimissioni di circa 40 dipendenti hanno generato una crisi di liquidità e, quindi, l'impossibilità di "onorare" il debito verso l'Erario.

La questione è comunque complessa. A tal fine è opportuno valutare la situazione del contribuente alla luce della corposa giurisprudenza disponibile sull'argomento (sentenze Corte di Cassazione 24.2.2017, n. 36054; 21.6.2016, n. 35629; 5.5.2015, n. 40766; 14.5.2014, n. 39880).

SCADENZARIO Mese di DICEMBRE 2017

Venerdì 15 dicembre

IVA CORRISPETTIVI GRANDE DISTRIBUZIONE	Invio telematico dei corrispettivi relativi al mese di novembre da parte delle imprese della grande distribuzione commerciale e di servizi.
---	---

Lunedì 18 dicembre

IVA LIQUIDAZIONE MENSILE	Liquidazione IVA riferita al mese di novembre e versamento dell'imposta dovuta.
IRPEF RITENUTE ALLA FONTE SU REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI	Versamento delle ritenute operate a novembre relative a redditi di lavoro dipendente e assimilati (collaboratori coordinati e continuativi – codice tributo 1001).
IRPEF RITENUTE ALLA FONTE SU REDDITI DI LAVORO AUTONOMO	Versamento delle ritenute operate a novembre per redditi di lavoro autonomo (codice tributo 1040).
RITENUTE ALLA FONTE OPERATE DA CONDOMINI	Versamento delle ritenute (4%) operate a novembre da parte dei condomini per le prestazioni derivanti da contratti d'appalto/d'opera effettuate nell'esercizio d'impresa o attività commerciali non abituali (codice tributo 1019 a titolo di IRPEF, 1020 a titolo di IRES).
RITENUTE ALLA FONTE LOCAZIONI BREVI	Versamento delle ritenute (21%) operate a novembre sull'ammontare dei canoni / corrispettivi relativi ai contratti di locazione breve, da parte degli intermediari immobiliari e soggetti che gestiscono portali telematici che mettono in contatto persone in cerca di un immobile con persone

	che dispongono di un immobile da locare (codice tributo 1919).
IRPEF ALTRE RITENUTE ALLA FONTE	Versamento delle ritenute operate a novembre relative a: <ul style="list-style-type: none"> • rapporti di commissione, agenzia, mediazione e rappresentanza di commercio (codice tributo 1040); • utilizzazione di marchi e opere dell'ingegno (codice tributo 1040); • contratti di associazione in partecipazione con apporto di lavoro ancora in essere dopo il D.Lgs. n. 81/2015 (codice tributo 1040) e con apporto di capitale o misto (codice tributo 1030) se l'ammontare dell'apporto è non superiore al 25% del patrimonio netto dell'associante risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto.
INPS DIPENDENTI	Versamento dei contributi previdenziali relativi al personale dipendente, per le retribuzioni maturate nel periodo di paga di novembre.
INPS GESTIONE SEPARATA	Versamento del contributo del 24% - 32,72% da parte dei committenti, sui compensi corrisposti a novembre a collaboratori coordinati e continuativi, collaboratori occasionali, incaricati alla vendita a domicilio e lavoratori autonomi occasionali (compenso superiore a € 5.000). Versamento da parte dell'associante del contributo dovuto sui compensi corrisposti a novembre agli associati in partecipazione con apporto di lavoro con contratti ancora in essere dopo il D.Lgs. n. 81/2015 nella misura del 24% - 32,72% (soggetti non pensionati e non iscritti ad altra forma di previdenza).
RIVALUTAZIONE TFR	Versamento dell'acconto dell'imposta sostitutiva dovuta per il 2017 sulla rivalutazione del Fondo TFR (codice tributo 1712).
IMU / IMIS SALDO 2017	Versamento tramite mod. F24 o bollettino di c/c/p del saldo dell'imposta dovuta per il 2017.
TASI SALDO 2017	Versamento tramite mod. F24 o bollettino di c/c/p del saldo dell'imposta dovuta per il 2017.

Mercoledì 27 dicembre

IVA COMUNITARIA ELENCHI INTRASTAT MENSILI	Presentazione in via telematica degli elenchi riepilogativi delle cessioni di beni / servizi resi e degli acquisti di beni / servizi ricevuti, registrati o soggetti a registrazione, relativi a novembre (soggetti mensili). Per effetto del Decreto "Mille proroghe" è stato ripristinato l'obbligo di presentazione degli elenchi relativi agli acquisti di beni / servizi ricevuti. Dal 2018 troveranno applicazione le semplificazioni introdotte dall'Agenzia delle Entrate con il Provvedimento 25.9.2017.
IVA ACCONTO	Versamento dell'acconto IVA per il 2017 da parte dei contribuenti mensili, trimestrali e trimestrali speciali (codice tributo 6013 per mensili, 6035 per trimestrali).

Domenica 31 dicembre

FONDI PREVIDENZA INTEGRATIVA	Comunicazione al fondo di previdenza integrativa / compagnia di assicurazione dell'ammontare dei contributi versati e non dedotti nel mod. REDDITI / 730 2017, in quanto eccedenti i limiti di deducibilità.
REGIME DI TRASPARENZA OPZIONE 2017 - 2019	Termine per l'invio telematico all'Agenzia delle Entrate della comunicazione dell'opzione per il regime di trasparenza per le neo società costituite dall'1.11 al 31.12.2017 che intendono scegliere tale regime per il triennio 2017 - 2019.

IRAP OPZIONE 2017 - 2019	Termine per l'invio telematico all'Agenzia delle Entrate, da parte di ditte individuali e società di persone in contabilità ordinaria, costituite dall'1.11 al 31.12.2017, della comunicazione dell'opzione per la determinazione, dal 2017, della base imponibile IRAP con il metodo c.d. "da bilancio" (l'opzione vincola il triennio 2017 – 2019).
---	---

Martedì 2 gennaio 2018

INPS DIPENDENTI	Invio telematico del mod. UNI-EMENS contenente sia i dati contributivi che quelli retributivi relativi al mese di novembre. L'adempimento interessa anche i compensi corrisposti a collaboratori coordinati e continuativi, incaricati alla vendita a domicilio, lavoratori autonomi occasionali, nonché associati in partecipazione con apporto di lavoro con contratti ancora in essere dopo il D.Lgs. n. 81/2015.
----------------------------------	---