

Ordinanza del 11/10/2024 n. 26511 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Società cartiera - Applicabilità della sanzione

Massima:

In materia di sanzioni, l'applicazione della norma eccezionale introdotta dall'art. 7, Decreto Legge n. 269/2003, presuppone che la persona fisica, autrice della violazione, abbia agito nell'interesse e a beneficio della società rappresentata o amministrata, dotata di personalità giuridica, poiché solo la ricorrenza di tale condizione giustifica il fatto che la sanzione pecuniaria, in deroga al principio personalistico, non colpisca l'autore materiale della violazione ma sia posta in via esclusiva a carico del diverso soggetto giuridico (società dotata di personalità giuridica) quale effettivo beneficiario delle violazioni tributarie commesse dal proprio rappresentante o amministratore; viceversa, qualora risulti che il rappresentante o l'amministratore della società con personalità giuridica abbiano agito nel proprio esclusivo interesse, utilizzando l'ente con personalità giuridica quale schermo o paravento per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio personale vantaggio, viene meno la ratio che giustifica l'applicazione dell'art. 7 citato, diretto a sanzionare la sola società con personalità giuridica, e deve essere ripristinata la regola generale secondo cui la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce la persona fisica autrice dell'illecito. Pertanto, il distinguo si pone nella decodificazione della società, se essa cioè sia vera, se abbia vita e finalità economiche distinte da quelle del suo amministratore, o si riveli lo strumento artificioso, cui una persona fisica ricorre proprio per sottrarsi alle sanzioni, la qual cosa, non rappresenta alcuna forzatura del dato letterale dell'art. 7 citato, trovando anzi all'interno della norma medesima la sua ratio.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

RILEVATO CHE

1. A.A. e B.B. propongono ricorso, affidato a tre motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale del Lazio aveva accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, avverso la sentenza n. 8463/47/2015 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma che aveva accolto il ricorso

proposto dai suddetti contribuenti avverso l'atto di irrogazione di sanzioni notificato ai suddetti, nella qualità di gestori di fatto della G.R.F. s.c.a.r.l., in merito a violazioni (omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali e mancata/irregolare tenuta delle scritture contabili) rilevanti ai fini Ires, Irap e Iva, per gli anni 2007-2009, accertate nei confronti della società cooperativa a seguito di verifica della G.d.F. di Fiumicino dalla quale era emerso la fittizietà di quest'ultima e l'utilizzo della stessa per emettere fatture per operazioni inesistenti nonché la qualità di amministratori di fatto dei contribuenti.

2. In punto di diritto, per quanto di interesse, la CTR ha osservato che: 1) il quadro indiziario delineato nel p.v.c. della G.d.F. (dichiarazioni di terzi e assegni bancari emessi a favore della G.R.F. s.c.a.r.l. e versati sui conti correnti personali intestati a A.A.) e richiamato nell'atto di contestazione in questione dimostrava con certezza che A.A. e B.B. avevano assunto, negli anni in questione, in modo continuativo, la qualità di amministratori di fatto della società cooperativa e di effettivi beneficiari della gestione della stessa; del tutto congrua era la motivazione dell'avviso in questione, redatta mediante il richiamo al p.v.c. allegato all'atto e notificato contestualmente ad esso; 2) era infondata l'eccezione dei contribuenti secondo cui si sarebbe verificata l'acquiescenza dell'Ufficio, con conseguente giudicato interno, circa la statuizione della CTP relativa alla asserita violazione dell'art. 7 del D.L. n. 269/2003, e del divieto di cumulo tra sanzioni penali e amministrative ai sensi degli artt. 19 e 21 del D.Lgs. n. 74/2000, atteso che l'Agenzia aveva contestato integralmente la sentenza di primo grado chiedendone la riforma con il riconoscimento della legittimità dell'atto impugnato; 3) i principi enunciati dalla Corte di cassazione nella sentenza n. 19716 del 2013 (secondo cui la persona fisica, amministratore di fatto e autore delle violazioni accertate nei confronti della società, è responsabile, anche sul piano sanzionatorio, intercorrendo in tal caso il rapporto fiscale con il contribuente e non con la società, creata artificiosamente nell'esclusivo interesse della persona fisica) si attagliavano perfettamente alla fattispecie atteso che "A.A. e B.B. erano risultati effettivi beneficiari della gestione societaria nonché delle violazioni contestate" con inapplicabilità dell'art. 7 del D.L. n. 269/2003.

3. Resiste, con controricorso, l'Agenzia delle entrate.

CONSIDERATO CHE

1. Con il primo motivo di ricorso, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., si denuncia la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c. per avere la CTR accolto l'appello dell'Agenzia riformando, con vizio di extrapetizione, anche le statuizioni della CTP che non erano state oggetto di censura in sede di gravame, avendo, in particolare, l'Ufficio contestato soltanto l'accoglimento delle prime due doglianze dei contribuenti (concernenti l'assunto difetto di motivazione dell'atto di contestazione delle sanzioni e l'omessa prodromica notifica del p.v.c. nonché, comunque, l'omessa redazione del p.v.c. in contraddittorio) e non già degli altri motivi del ricorso introduttivo (violazione dell'art. 7 della legge n. 212/2000; inesistenza in capo ai contribuenti della qualifica di amministratori di fatto della società cooperativa; violazione degli artt. 7 del D.L. n. 269/2003, 16 e 11 del D.Lgs. n. 472/97, 19 e 21 del D.Lgs. n. 74/2000), rispetto alle quali statuizioni - ognuna di per sé idonea a sostenere il dispositivo - si era formato il giudicato interno.

2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione degli artt. 2909 c.c. e 53, comma 1, del D.Lgs. n. 546/92 per avere la CTR, nel riformare integralmente la sentenza di prime cure anche con riferimento a statuizioni che non erano state oggetto di specifica censura (con le quali avevano trovato accoglimento i motivi di ricorso 3,4,5): 1) violato l' art. 2909 c.c. non avendo rilevato la formazione su di esse del giudicato interno; 2) violato l'art. 53 cit. in quanto l'Agenzia delle entrate aveva ommesso totalmente di argomentare censure alle statuizioni della sentenza di primo grado relative all'accoglimento dei motivi di ricorso 3,4,e 5, chiedendo di "riformare la sentenza impugnata accertando l'inammissibilità del ricorso di primo grado per carenza di legittimazione attiva, avendo i ricorrenti impugnato gli atti in proprio e non nella loro qualità"; né, ad avviso dei contribuenti, la locuzione contenuta nelle conclusioni dell'appello ("o in subordine, riformare integralmente la decisione impugnata con la relativa condanna alle spese per entrambi i gradi di giudizio") poteva risultare sufficiente per l'individuazione di ulteriori motivi di appello impliciti. Sotto tale profilo, del tutto inconferente si profilava l'assunto della CTR secondo cui il giudice di appello non era vincolato alle deduzioni delle parti circa la qualificazione giuridica della vicenda, atteso che, nella specie, era in discussione soltanto l'omessa censura di specifiche statuizioni.

3. I primi due motivi di ricorso - da trattare congiuntamente per connessione -sono infondati.

3.1. Entrambi i motivi muovono dall'assunto che la CTR avrebbe riformato la sentenza di prime cure anche in ordine ad autonome statuizioni non oggetto di censura (concernenti l'assunta violazione dell'art. 7 della legge n. 212/2000 ; l'inesistenza in capo ai contribuenti della qualifica di amministratori di fatto della società cooperativa; la violazione degli artt. 7 del D.L. n. 269/2003, 16 e 11 del D.Lgs. n. 472/97, 19 e 21 del D.Lgs. n. 74/2000), non essendo evincibile dall'atto di appello la formulazione di specifici motivi, anche impliciti, di gravame avverso di esse, in relazione alle quali si era formato il giudicato interno con conseguente vizio di extrapetizione del giudice di appello.

3.2.Per costante orientamento di questa Corte, nel processo tributario la sanzione di inammissibilità dell'appello per difetto di specificità dei motivi, prevista dall'art. 53 , comma 1, del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 , deve essere interpretata restrittivamente, in conformità all' art. 14 disp. prel. cod. civ., trattandosi di disposizione eccezionale che limita l'accesso alla giustizia, dovendosi consentire, ogni qual volta nell'atto sia comunque espressa la volontà di contestare la decisione di primo grado, l'effettività del sindacato sul merito dell'impugnazione (tra le tante, da ultime: Cass., Sez. 6-5, 24 agosto 2017, n. 20379 ; Cass., Sez. 5°, 15 gennaio 2019, n. 707 ; Cass., Sez. 5°, 15 gennaio 2019, n. 707 ; Cass., Sez. 5°, 21 luglio 2020, n. 15519 ; Cass., Sez. 5°, 2 dicembre 2020, n. 27496 ; Cas., Sez. 5°, 11 febbraio 2021, n. 3443; Cass., Sez. 5°, 10 marzo 2021, n. 6596 ; Cass., Sez. 5°, 11 marzo 2021, nn. 6850 e 6852; Cass., Sez. 5°, 21 luglio 2020, n. 15519 ; Cass., Sez. 5°, 26 maggio 2021, nn. 14562 e 14582; Cass., Sez. 5°, 27 maggio 2021, n. 14873 ; Cass. sez. 6-5, n. 6302 del 2022). Pertanto, l'indicazione dei motivi specifici dell'impugnazione, richiesta dall' art. 53 , comma 1, del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 , non deve consistere in una rigorosa enunciazione delle ragioni invocate a sostegno dell'appello, richiedendosi, invece, soltanto una esposizione chiara ed univoca, anche se sommaria, sia della domanda rivolta al giudice del gravame, sia delle ragioni della doglianza (Cass., Sez. 5, 21 novembre 2019, n. 30341). Si è, inoltre, ritenuto che non vi è incertezza dei motivi specifici dell'impugnazione, tali da

comportare l'inammissibilità dell'appello a termini dell' art. 53 , comma 1, del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 , ove il gravarne, benché formulato in modo sintetico, contenga una motivazione interpretabile in modo inequivoco, potendo gli elementi di specificità dei motivi ricavarsi dall'intero atto di impugnazione nel suo complesso (Cass., Sez. 6°-5, 24 agosto 2017, n. 20379; Cass., Sez. 5°, 21 luglio 2020, n. 15519 ; Cass., Sez. 5°, 26 maggio 2021, n. 14582). Non è, quindi, necessaria, ai fini dell'ammissibilità dell'appello, la indicazione di specifici motivi in relazione a specifiche censure della sentenza impugnata, essendo sufficiente che l'appellante si riporti alle argomentazioni già sostenute nel grado di merito precedente, insistendo per la legittimità dell'avviso impugnato. (Cass., Sez. 5°, 26 maggio 2021, n. 14582). Nel processo tributario vige, quindi, il principio per cui ove l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni e argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato, come già dedotto in primo grado, in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento annullato, è da ritenersi assolto l'onere d'impugnazione specifica previsto dall' art. 53 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , secondo il quale il ricorso in appello deve contenere "i motivi specifici dell'impugnazione" e non già "nuovi motivi", atteso il carattere devolutivo pieno dell'appello, che è un mezzo di impugnazione non limitato al controllo di vizi specifici della sentenza di primo grado, ma rivolto ad ottenere il riesame della causa nel merito" (cfr., ex multis, Cass. n. 23532/2018 , non massimata; Cass. n. 7369/2017 ; Cass. n. 1200/2016 ; Cass. n. 3064/2012 ; v. da ultimo, Cass. n. 6302 del 2022). In tema di contenzioso tributario, la riproposizione in appello delle ragioni poste a fondamento dell'originaria impugnazione del provvedimento impositivo da parte del contribuente ovvero della legittimità dell'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado, assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dall' art. 53 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , quando il dissenso investa la decisione nella sua interezza e, comunque, ove dall'atto di gravame, interpretato nel suo complesso, siano ricavabili in modo inequivoco, seppur per implicito, i motivi di censura (Sentenza n. 1030 del 2024; Cass. 32954/2018 ; Cass. n. 18211 del 2021).

Nella specie a fronte 1) dell'atto di contestazione delle sanzioni (allegato al ricorso) nel quale risultava che "i verificatori a seguito delle indagini di polizia giudiziaria... hanno constatato che la cooperativa GFR scarl è stata utilizzata per l'emissione di fatture per operazioni inesistenti al fine di consentire l'evasione delle imposte a terzi e rendere irreperibile la cooperativa e di non assolvere ai debiti scaturiti verso l'Erario attraverso la nomina fittizia dei rappresentanti prestanome e sede inesistente... Dalle indagini di PG eseguite è emerso che i gestori di fatto della cooperativa sono stati i sigg.ri A.A. e B.B., in considerazione dell'art. 36 , commi 4,5 e 6 del D.P.R. n. 602/73 e delle motivazioni esposte nel p.v.c. in merito all'occultamento della base imponibile nonché dell'omissione delle scritture contabili in relazione agli anni 2007, 2008 e 2009 si ritiene estensibile agli amministratori di fatto ..la responsabilità in relazione al mancato adempimento delle obbligazioni tributarie"; 2) dell'atto di controdeduzioni in primo grado (allegato al ricorso) nel quale l'Agenzia aveva richiamato il contenuto dell'atto di contestazione in merito alle ragioni della accertata diretta responsabilità in ordine ai rilievi citati in capo ai sigg.ri A.A. e B.B. quali gestori di fatto della cooperativa; 3) della sentenza di primo grado (allegata al ricorso) di accoglimento del ricorso dei contribuenti in quanto non esisteva "nell'atto impugnato ..alcun passaggio in cui si affermava che le sanzioni riguardassero i ricorrenti i quali avevano

impugnato l'atto prudenzialmente"; non risultava la prova della preventiva notifica del p.v.c. nei confronti dei ricorrenti; l'atto impugnato veniva motivato dall'Ufficio rinviandolo integralmente al p.v.c. della GdF e ai suoi allegati, mai notificati ai ricorrenti; era da escludere categoricamente che i ricorrenti potessero essere qualificati amministratori di fatto della società; sussisteva anche l'asserita violazione dell' art. 7 del D.L. n. 269/2003 ...;infine le sanzioni non erano, comunque, applicabili per effetto degli artt. 19 e 21 del D.Lgs. n. 74/2000 ..." con l'atto di appello (allegato al ricorso), l'Ufficio ha riproposto le stesse argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato (" l'atto di contestazione impugnato dalle controparti precisa fin dall'inizio perché i due destinatari siano riconducibili alla GRF scarl: dalle indagini di PG eseguite è emerso che i gestori di fatto della cooperativa sono stati i sigg.ri A.A. e B.B....l'atto prosegue rilevando le varie attività svolte dagli odierni appellati. Le risultanze di PG sono state formalizzate nel p.v.c. notificato ad entrambi... nella qualità di gestori di fatto;

la CTP ha errato su diversi profili: 1 - dagli atti di contestazione impugnati risulta inequivocabilmente che era stato chiarito, menzionato ed evidenziato già nel p.v.c. che i sigg.ri A.A. e B.B. fossero gestori di fatto della GRF scarl..."), in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado, chiedendo di "(in subordine) di riformare integralmente la decisione impugnata.." e, dunque, investendo il dissenso la decisione nella sua interezza; risulta, dunque, conforme ai suddetti principi, la CTR che ha escluso la formazione di un giudicato interno per assunta acquiescenza dell'Ufficio in ordine alle statuizioni della CTP circa l'asserita violazione dell'art. 7 del D.L. n. 269/2003 e del divieto di cumulo ex artt. 19 e 21 del D.Lgs. n. 74/2000 , avendo l'Agenzia "contestato integralmente la sentenza di primo grado chiedendone la riforma con il riconoscimento della legittimità dell'avviso di accertamento". Pertanto, in disparte la considerazione ultronea circa la qualificabilità giuridica della fattispecie a prescindere dalle deduzioni delle parti, la CTR ha correttamente ritenuto assolto l'onere di impugnazione specifica imposto dall' art. 53 del D.Lgs. n. 546 del 1992 . Conseguentemente, nessuna extrapetizione può configurarsi con riguardo alla pronuncia impugnata di accoglimento dell'appello dell'Ufficio.

4. Con il terzo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione dell' art. 7 del DL n. 269/2003 conv. con mod. nella legge n. 326/2003 , per avere la CTR ritenuto legittima l'irrogazione delle sanzioni nei confronti dei contribuenti, quali gestori di fatto della società cooperativa (richiamando un isolato e superato precedente giurisprudenziale) sebbene, ai sensi dell'art. 7 cit. - non essendo applicabile ratione temporis il D.Lgs. n. 472/97 - le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica fossero esclusivamente a carico della persona giuridica.

4.1.Il motivo è infondato.

4.2.Con l'introduzione dell'art. 7 del D.L. n. 269 del 2003 , convertito poi in I. 326 del 2003, secondo cui "le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica", si è posta la questione se la suddetta disciplina, nell'innovare le regole dettate dal D.Lgs. n. 472 del 1997 , ed in particolare dall'art. 11 -che prima della modifica prevedeva l'obbligo solidale del pagamento della sanzione tra l'ente, la società o l'associazione, nel cui interesse l'autore della violazione aveva agito, e l'autore medesimo- avesse definitivamente escluso l'esigibilità della sanzione dalla

persona fisica, identificando esclusivamente nella compagine sociale l'unico soggetto passivo, quando dotato di personalità giuridica. Si tratta di una questione la cui soluzione non è scontata, e ciò al di là dell'apparente chiarezza del testo normativo, tanto più che il comma 3 del citato art. 7 prevede che "nei casi di cui al presente articolo le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 , si applicano in quanto compatibili". Su di essa la giurisprudenza di legittimità ha affermato che il principio secondo cui le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario, proprio di società o enti con personalità giuridica, ex art. 7 del dl. n. 269 del 2003, sono esclusivamente a carico della persona giuridica anche quando essa sia gestita da un amministratore di fatto non opera nell'ipotesi di società "cartiera", atteso che, in tal caso, la società è una mera fictio, utilizzata quale schermo per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a personale vantaggio dell'amministratore di fatto, con la conseguenza che viene meno la ratio che giustifica l'applicazione del suddetto art. 7, diretto a sanzionare la sola società con personalità giuridica, e deve essere ripristinata la regola generale secondo cui la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce la persona fisica autrice dell'illecito (Cass., 20 ottobre 2021, n. 29038 ; 22 novembre 2021, n. 36003; cfr. anche 25 luglio 2022, n. 23231). Nello specifico si è avvertito che "questa Corte (Cass. civ., 9 maggio 2019, n. 12334), ha precisato che l'applicazione della norma eccezionale introdotta dall' art. 7 , decreto-legge n. 269/2003 , presuppone che la persona fisica, autrice della violazione, abbia agito nell'interesse e a beneficio della società rappresentata o amministrata, dotata di personalità giuridica, poiché solo la ricorrenza di tale condizione giustifica il fatto che la sanzione pecuniaria, in deroga al principio personalistico, non colpisca l'autore materiale della violazione ma sia posta in via esclusiva a carico del diverso soggetto giuridico (società dotata di personalità giuridica) quale effettivo beneficiario delle violazioni tributarie commesse dal proprio rappresentante o amministratore; viceversa, qualora risulti che il rappresentante o l'amministratore della società con personalità giuridica abbiano agito nel proprio esclusivo interesse, utilizzando l'ente con personalità giuridica quale schermo o paravento per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio personale vantaggio, viene meno la ratio che giustifica l'applicazione dell'art. 7, D.Lgs. n. 269 del 2003, diretto a sanzionare la sola società con personalità giuridica, e deve essere ripristinata la regola generale secondo cui la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce la persona fisica autrice dell'illecito" (Cass., 29038 del 2021 , cit.). Le argomentazioni e le conclusioni cui perviene la giurisprudenza di legittimità, che questo collegio condivide ed a cui intende dare continuità, sono il punto di arrivo di una esegesi della disciplina, che era pur partita da contrastanti letture, alcune più favorevoli all'abbandono di ogni prospettiva non aderente all'apparente semplicità del testo dell'art. 7 cit. (Cass., 25 ottobre 2017, n. 25284 ; 13 novembre 2018, n. 29116; indirettamente, 23 aprile 2014, n. 9122), altre che invece ritenevano coerente con il sistema delle regole sulla responsabilità, ed imprescindibile nell'interpretazione dello stesso art. 7 cit., distinguere le ipotesi in cui l'amministratore, anche di fatto, avesse operato nell'interesse della società, da quelle in cui la società fosse solo una finzione, costituita da una persona fisica quale paravento delle proprie condotte, illecitamente incidenti sugli obblighi fiscali (Cass., 28 agosto 2013, n. 19716 ; 8 marzo 2017, n. 5924; 18 aprile 2019, n. 10975). Per questo secondo orientamento, che questo collegio ritiene più corretto, il distinguo dunque si pone nella "decodificazione" della società, se essa cioè sia vera, se abbia vita e finalità economiche distinte da quelle del suo amministratore, o si riveli lo strumento artificioso, cui una persona fisica ricorre proprio per sottrarsi alle sanzioni. Il che, è ben comprensibile, non

rappresenta alcuna forzatura del dato letterale dell'art. 7 cit., trovando anzi all'interno della norma medesima la sua ratio (Cass. n. 1946 del 2023).

4.3.Nella sentenza impugnata, la CTR si è attenuta ai suddetti principi nel ritenere legittimo l'atto di irrogazione delle sanzioni nei confronti dei contribuenti, quali autori delle violazioni contestate e amministratori di fatto di G.R.F. s.c.a.r.l., in quanto, nella specie, gli stessi, in base agli elementi acquisiti in sede di verifica fiscale (dichiarazioni di terzi e assegni bancari emessi a favore della G.R.F. s.c.a.r.l. e versati sui conti correnti personali intestati a A.A.), erano risultati "gli effettivi beneficiari della gestione societaria e delle violazioni contestate", non sussistendo differenza (come per la fattispecie di cui alla richiamata sentenza di questa Corte n. 19716 del 2013) tra trasgressori e contribuenti ed essendo la società cooperativa una mera fictio creata nel loro esclusivo interesse, con inapplicabilità dell'art. 7 del D.L. n. 269/2003 .

5.In conclusione, il ricorso va rigettato.

6.Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo;

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna i ricorrenti al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in Euro 2.400,00 per compensi oltre spese prenotate a debito;

Dà atto, ai sensi dell'art.13 comma 1quater D.P.R. n.115/2002 , della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte dei ricorrenti dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello, ove dovuto, per il ricorso a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13.

Conclusione Così deciso in Roma in data 11 settembre 2024.

Depositata in Cancelleria l'11 ottobre 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza