Sentenza del 27/12/2018 n. 33407 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società di diritto francesce L. V. M. Societè Anonime ha proposto ricorso per cassazione, affidandosi a sei motivi, avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale, con la quale è stata confermata la sentenza della Commissione Tributaria provinciale che aveva respinto il ricorso avverso il silenzio rifiuto con il quale la stessa società chiedeva, ai sensi dell'art. 10 della Convenzione Italia-Francia contro le doppie imposizioni, il rimborso di un credito di imposta sui dividendi a riserva ad essa corrisposti nel 2002 e nel 2003 dalla società controllata italiana LVM Fashion Group Italia.

La Commissione Tributaria regionale, in particolare, ha ritenuto che: a) la società di diritto francesce aveva invocato l'applicazione dell'art. 10, comma 4, lett. b), della Convenzione italo-francese del 5/10/1989, ratificata con legge il 1 luglio 1992, contro le doppie imposizioni, sulla premessa di possedere il 99,50% del capitale sociale della LVMH Fashion Group Italia s.p.a. b) in ragione di tale partecipazione societaria era applicabile, per stessa ammissione della società appellante, la direttiva 23 luglio 1990 n. 435/90/CEE, relativa al regime fiscale applicabile alle società madri e figlie di Stati membri dell'Unione europea c) la società di diritto francese, trattandosi di utili distribuiti da società figlia residente in Italia a società madre residente in Francia, avrebbe dovuto provare di avere assoggettato ad imposta, nello Stato di residenza, gli utili distribuiti dalla controllata italiana, trattandosi di fatto costitutivo del diritto al rimborso, ma tale onere non era stato assolto, con la conseguenza che restava assorbita ogni questione relativa alla autenticità e completezza della documentazione prodotta in allegato alla istanza di rimborso.

L'Agenzia delle Entrate resiste mediante controricorso.

La ricorrente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, denunciando violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la ricorrente sostiene che la Commissione Tributaria regionale sarebbe incorsa nel vizio di extrapetizione, per avere disconosciuto il diritto al rimborso del credito di imposta per mancanza di prova dell'assoggettamento a tassazione, nello Stato di residenza, dei dividendi distribuiti dalla controllata italiana.

In particolare, la ricorrente ha fatto presente che nel corso del giudizio di primo grado l'Agenzia delle Entrate si era limitata a contestare la richiesta di rimborso in ragione della assenza di

documentazione comprovante la fondatezza della istanza, senza fare alcun riferimento alla mancanza di prova dell'effettivo assoggettamento ad imposizione in Francia dei dividendi in esame; di conseguenza, il thema decidendum della controversia, così come delimitato dalle parti nei rispettivi scritti difensivi depositati nel procedimento di primo grado, era rappresentato dalla verifica della spettanza del rimborso del credito di imposta sulla base dei documenti allegati, dato che solo in sede di costituzione in appello l'Ufficio aveva, per la prima volta, e, dunque tardivamente, eccepito la carenza di prova in ordine all'assoggettamento ad imposizione in Francia dei dividendi distribuiti dalla società controllata italiana.

Secondo la prospettazione della ricorrente, pertanto, il giudice di appello si era pronunciato sulla base di argomenti estranei ai motivi dedotti dalle parti nel corso del giudizio di primo grado.

2. Con il secondo motivo la ricorrente censura la sentenza impugnata per violazione del D.Lgs. n. 564 del 1992, art. 57, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, e ribadisce che il giudice di appello avrebbe dovuto dichiarare la inammissibilità della eccezione sollevata dall'Ufficio per la prima volta in sede di costituzione in appello, avente ad oggetto la carenza di prova dell'assoggettamento ad imposizione in Francia dei dividendi distribuiti dalla controllata italiana, trattandosi di eccezione che, introducendo un nuovo tema di indagine, fondato su questioni non prospettate in primo grado, soggiaceva al divieto prescritto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, secondo 2.

3. I motivi che, per la evidente connessione, possono essere trattati congiuntamente, sono infondati.

Questa Corte ha già chiarito che "nel processo tributario, quando il contribuente impugni il silenzio rifiuto formatosi su una istanza di rimborso, deve dimostrare che, in punto di fatto, non sussiste nessuna delle ipotesi che legittimano il rifiuto, e l'amministrazione finanziaria può, dal canto suo, difendersi quindi "a tutto campo", non essendo vincolata ad una specifica motivazione di rigetto.

Ne consegue che le eventuali "falle" del ricorso introduttivo possono essere eccepite in appello dall'Amministrazione a prescindere dalla preclusione posta dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57, in quanto, comunque, attengono all'originario "thema decidendum" (sussistenza o insussistenza dei presupposti che legittimano il rifiuto del rimborso), fatto salvo il limite del giudicato (Cass. n. 11682 del 21/05/2007; Cass. 1133 del 19/1/2009; Cass. 21314 del 15/10/2010; Cass. n. 3338 del 11/2/2011; Cass. 6246 del 20/4/2012; Cass. n. 10195 del 18/5/2016; Cass. n. 23587 del 21/11/2016).

Nel caso di specie le eccezioni svolte in appello dall'Ufficio riguardo alla prova necessaria per ottenere il rimborso erano dunque sicuramente ammissibili, in quanto il thema decidendum era costituito proprio dalla spettanza del preteso rimborso e la Amministrazione sin dal giudizio di primo grado aveva contestato la idoneità probatoria della documentazione allegata dalla società a dimostrazione della sussistenza dei fatti costitutivi del diritto al rimborso del credito d'imposta.

4. Con il terzo motivo la ricorrente deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione dell'art. 6, comma 2, dello Statuto del contribuente, che sancisce il dovere

dell'Amministrazione di "informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito".

Si duole del fatto che la Commissione regionale, sebbene sia stato evidenziato che l'Ufficio aveva agito in palese violazione della suddetta disposizione normativa e del generale principio del contraddittorio preventivo, dato che non aveva mai invitato la contribuente ad integrare o correggere la documentazione allegata alle istanze di rimborso, non si sia pronunciata espressamente sulla eccezione formulata.

4.1. Il motivo è inammissibile.

Con tale doglianza la ricorrente lamenta, in realtà, una omessa pronuncia da parte del giudice di appello in merito alla eccezione da essa formulata concernente la violazione dell'art. 6, comma 2, dello Statuto del contribuente, e non una errata interpretazione della predetta norma, tanto che evidenzia che la Commissione tributaria regionale ha fondato la propria pronuncia unicamente sulla mancanza di prova dell'assoggettamento ad imposta in Francia dei dividendi di fonte italiana, statuendo per il resto "Resta assorbita ogni diversa questione relativa all'autenticità e completezza della documentazione prodotta dalla società in allegato all'istanza di rimborso".

Per costante orientamento giurisprudenziale di questa Corte, il ricorso per cassazione, avendo ad oggetto censure espressamente e tassativamente previste dall'art. 360 c.p.c., comma 1, deve essere articolato in specifici motivi riconducibili in maniera immediata ed inequivocabile ad una delle cinque ragioni di impugnazione stabilite dalla citata disposizione, pur senza la necessaria adozione di formule sacramentali o l'esatta indicazione numerica di una delle predette ipotesi. Pertanto, nel caso in cui il ricorrente lamenti l'omessa pronuncia, da parte dell'impugnata sentenza, in ordine ad una delle domande o eccezioni proposte, non è indispensabile che faccia esplicita menzione della ravvisabilità della fattispecie di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, con riguardo all'art. 112 c.p.c., purchè il motivo rechi univoco riferimento alla nullità della decisione derivante dalla relativa omissione, dovendosi, invece, dichiarare inammissibile il gravame allorchè sostenga che la motivazione sia mancante o insufficiente o si limiti ad argomentare sulla violazione di legge (Cass. Sez. U, Sentenza n. 17931 del 24/07/2013; Cass. n. 24553 del 31/10/2013).

Nella fattispecie in esame la ricorrente non ha fatto riferimento alla nullità della decisione derivante dalla omessa pronuncia, ma si è limitata a sviluppare argomentazioni difensive sulla violazione di legge e, pertanto, il motivo è inammissibile.

5. Con il quarto motivo la società di diritto francese denuncia che la sentenza è stata emessa in violazione dell'art. 10, par. 4, lett. b) della Convenzione Italia-Francia, su cui si fonda la istanza di rimborso.

Sostiene che, pur avendo dimostrato di possedere tutti i requisiti previsti dalla norma convenzionale per beneficiare del rimborso, mediante allegazione alle istanze di rimborso della attestazione di residenza fiscale rilasciata dalla Amministrazione fiscale francese, che certificava

che essa ricorrente era fiscalmente domiciliata in Francia e che, in ragione di siffatto domicilio, era soggetta in Francia all'imposta sulle società, dell'estratto del libro dei soci della controllata italiana, da cui risultava che negli anni in esame deteneva il 99,5 per cento della società italiana, nonchè dell'ordine di bonifico avente ad oggetto il pagamento dei dividendi impartito alla propria banca dalla controllata italiana in suo favore ed il messaggio swift attestante il relativo accredito dei dividendi sul conto corrente, il giudice di appello ha negato la spettanza del rimborso, addossandole un ulteriore onere probatorio, del tutto estraneo alla norma pattizia, rappresentato dalla prova dell'assoggettamento ad imposta in Francia degli utili distribuiti dalla società figlia italiana.

5.1. Il motivo non è fondato.

La Convenzione Italia- Francia (art. 10, p. 4. lett. b) stabilisce che la società madre residente in Francia "che riceve da una società residente in Italia dividendi che darebbero diritto ad un credito di imposta se fossero ricevuti da un residente dell'Italia, ha diritto al pagamento da parte del Tesoro Italiano di un ammontare pari alla metà di detto credito d'imposta diminuito della ritenuta alla fonte prevista al paragrafo 2".

Il credito di imposta, previsto, in caso di attribuzione domestica dei dividendi, dal t.u.i.r., artt. 14 e 92, vigenti nell'anno di imposizione in esame, spetta alla duplice condizione che la società madre sia la "beneficiaria effettiva" dei dividendi e che essa sia residente in Francia, nel senso che abbia in tale Stato la propria sede di "direzione effettiva", come richiesto dall'art. 4 della medesima Convenzione.

La disciplina convenzionale deve essere, tuttavia, esaminata alla luce della Direttiva cd. "madre-figlia" n. 90/435/CEE Consiglio (artt. 4, 5 e 7) e della normativa interna (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27 bis, innovato con D.Lgs. 6 marzo 1993, n. 136), che ha dato ad essa attuazione.

Come chiarito da questa Corte, la Direttiva richiamata, che può trovare applicazione in ragione del controllo esercitato dalla società di diritto francese su quella italiana che ha distribuito i dividendi, "mira ad eliminare, instaurando un regime fiscale comune, qualsiasi penalizzazione della cooperazione tra società di Stati membri diversi rispetto alla cooperazione tra società di uno stesso Stato membro, ed a facilitare così il raggruppamento di società su scala comunitaria" (Cass. 19180 del 23/9/2004, con richiamo a Corte Giustizia UE 25 settembre 2003, in causa C-58/01).

Con la sentenza di questa Corte n. 25585 del 27/10/2017 è stato precisato che, "ancorchè adottata successivamente alla ratifica della menzionata Convenzione italo-francese, essa non comporta - contrariamente a quanto richiederebbe l'ordinaria regola dell'effetto abrogativo prodotto dalla legge posteriore su quella previgente (lex posterior derogat priori) - il superamento della Convenzione bilaterale, ma opera, invece, nel senso di determinare, con quest'ultima, una disciplina complementare e multilivello di contrasto della doppia imposizione, secondo un regime opzionale di alternatività. Pur perseguendo (in parte) lo stesso obiettivo, la Convenzione e la Direttiva non sono sovrapponibili, atteso che esse muovono da presupposti soggettivi e soglie rilevanti di partecipazione diversi e prevedono diverse modalità e strumenti di

eliminazione, o quantomeno di attenuazione, della doppia imposizione in senso sia "giuridico" sia "economico".

Nel primo caso (doppia imposizione giuridica, o internazionale) si vuol evitare che "uno stesso soggetto" subisca- in diversi Stati- più prelievi fiscali in relazione al medesimo presupposto impositivo, e con riguardo (v. art. 2 della Convenzione) sia alle imposte sul reddito sia a quelle sul patrimonio; mentre nel secondo caso (doppia imposizione economica; v. art. 2, lett. c) Dir., relativo alla sola imposizione del reddito delle persone giuridiche), si vuol evitare che uno "stesso reddito" venga assoggettato a doppia imposizione in Stati UE diversi, anche quando il trasferimento di ricchezza passi da un soggetto all'altro in maniera soltanto formale, cioè in assenza di un reale incremento imponibile (come appunto si verifica nell'imposizione dei dividendi infragruppo)..... La permanente efficacia degli accordi bilaterali, d'altra parte, è resa esplicita dalla stessa Direttiva che, nell'articolo 7, comma 2, lascia "impregiudicata l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali intese a sopprimere o ad attenuare la doppia imposizione economica dei dividendi, in particolare delle disposizioni relative al pagamento di crediti di imposta ai beneficiari dei dividendi". E' quest'ultima previsione che non intende superare la "competizione" di efficacia normativa tra diverse fonti dell'ordinamento secondo il criterio generale di gerarchia; e che, soprattutto, esclude - in linea di principio, e fatta ovviamente salva la valutazione caso per caso - che la sola compresenza nell'ordinamento di Direttiva e di Convenzione bilaterale implichi l'automatica espunzione dell'una a favore dell'altra".

6. Premesso, dunque, che lo stesso obiettivo può essere perseguito facendo ricorso alternativo agli strumenti previsti sia dalla Direttiva sia dalla Convenzione bilaterale, va rilevato che è, tuttavia, necessario che la eliminazione o attenuazione della doppia imposizione non determini l'effetto contrario rappresentato da una duplice non-imposizione.

In questo senso si è già espressa questa Corte con la sentenza n. 19180/04, con la quale si è osservato che "se occorre evitare che si verifichino fenomeni di doppia imposizione, non è meno importante evitare che si verifichino "sommatorie" di benefici che, al pari delle doppie imposizioni, possono determinare distorsioni nel funzionamento del Mercato Comune, che inficiano le regole della concorrenza e della neutralità delle disposizioni fiscali, ovvero consentono di realizzare frodi od abusi, in relazione ai quali l'applicazione delle norme di contrasto prevale anche sulle disposizioni recate dalla Direttiva 90/435/CEE (art. 1, par. 2)...".

6.1. Nel caso in esame, sulla base di quanto evidenziato in ricorso, non risulta che la società sia stata assoggettata in Francia ad imposizione sui dividendi, tanto che la stessa parte ha evidenziato di avere allegato alla istanza di rimborso una attestazione rilasciata dalle Autorità fiscali francesi, le quali hanno precisato che il riconoscimento del credito di imposta prescinde dall'effettivo assoggettamento a tassazione dei dividendi medesimi, dal che consegue che non si è verificata la doppia imposizione e che con l'applicazione della Direttiva la richiedente ha evitato il rischio della doppia imposizione ed ha al tempo stesso conseguito un trattamento di detassamento dei dividendi esattamente corrispondente a quello riservato ad una società madre residente in Italia.

La disciplina convenzionale richiamata non consente, dunque, di riconoscere in favore della società-madre francese il richiesto credito di imposta, in quanto, ove questo venisse riconosciuto, si determinerebbe un "cumulo di benefici", seppure temperato dalla applicazione della ritenuta di matrice pattizia (Cass. 23790 del 11/10/2017).

Peraltro, la Convenzione italo-francese vieta la doppia esenzione bilaterale (art. 15 del Protocollo), in forza di una tipica clausola di assoggettamento (subject to tax clause) e, pertanto, la società con residenza in Francia che ha percepito dividendi esenti, se ottenesse anche l'avoir fiscal, finirebbe per sommare due benefici tributari, a nulla valendo che il credito di imposta subisce un abbattimento marginale (ritenuta alla fonte del 5%), dato che questa può solo ridurre l'effetto distorsivo della doppia non-imposizione, ma non eliderlo del tutto (Cass. 23790/17).

Nel coordinare regime di direttiva e regime di convenzione, la giurisprudenza unionale ha precisato che il credito di imposta "è uno strumento fiscale diretto ad evitare, in termini economici, una doppia imposizione degli utili distribuiti sotto forma di dividendi: una prima volta a carico della società controllata e una seconda volta a carico della società capogruppo beneficiaria dei dividendi" (Corte di giustizia 25 settembre 2003, C-58/01, Océ van der Grinten, p. 56).

La Corte di Lussemburgo ha altresì osservato che quando la società madre beneficia nel propro Stato di una tassazione dei dividendi ad aliquota zero "il rischio di doppia imposizione...degli utili che le sono stati distribuiti dalla sua società figlia è escluso" (Corte di Giustizia 8 marzo 2017, C-448/15, Wereldhave, p. 40).

7. Non si può pervenire ad una diversa conclusione sulla base delle argomentazioni sviluppate dalla società ricorrente nella memoria ex art. 378 c.p.c., in quanto i precedenti di legittimità in essa richiamati (sentenze n. 8621 del 15/4/2011 e n. 20978 del 16/10/2015) non consentono di affermare che, una volta esercitata l'opzione per l'esenzione da imposta di cui alla direttiva madre-figlia, la percipiente abbia titolo per avvalersi del credito di imposta riconosciuto dal regime convenzionale, seppure assoggettato a ritenuta.

Anzi, con sentenza n. 4771 del 24/2/2017, questa Corte, in fattispecie di dividendi corrisposti nel 2002 a società-madre belga, ha escluso il rimborso della ritenuta applicata ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27-bis, ratione temporis vigente, in assenza di prova di concreta imposizione nello Stato di appartenenza per uno dei tributi indicati nella direttiva 435/90/CEE del Consiglio.

La ricorrente chiede, nel caso di mancato accoglimento dei motivi di ricorso, che venga sollevata, ai sensi dell'art. 267 del TFUE, questione pregiudiziale avanti alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea e che sia sottoposto il seguente quesito: "Se l'art. 7, par. 2, della Direttiva Madre-Figlia debba essere interpretato nel senso che, quando i dividendi sono corrisposti dalla società figlia italiana in esenzione da ritenuta ai sensi dell'art. 5 della Direttiva, è pregiudicato il diritto della società madre francese (soggetto passivo di imposta) di richiedere il pagamento del credito di imposta sui dividendi previsto dalla Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra Italia e Francia, al netto della ritenuta convenzionale sui dividendi e sullo stesso credito di imposta".

La questione risulta mal posta.

Come già detto, il mancato riconoscimento del credito d'imposta previsto dalla Convenzione bilaterale discende dalla piena applicazione alla ricorrente del regime di esenzione risultante dal diritto comunitario, mentre la ricorrente basa la propria domanda sulla presunta violazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, non del diritto comunitario, ma di quello convenzionale, che, a suo avviso, le riconoscerebbe il credito di imposta ex art. 10, p. 4, lett. b.

Tuttavia, le condizioni di applicabilità del diritto convenzionale non rientrano nella interpretazione del giudice comunitario, essendo demandate al giudice nazionale.

Sul punto la Corte di Giustizia delle Comunità Europee, nella decisione 16 luglio 2009 in causa C-128/08 (Jacques Damseaux c/ Belgio), par. 22, ha precisato "risulta dalla giurisprudenza che la Corte non è competente, nell'ambito dell'art. 234 CE, a pronunciarsi sull'eventuale violazione, da parte di uno Stato contraente, delle disposizioni di convenzioni bilaterali concluse dagli Stati membri dirette ad eliminare o ad attenuare gli effetti negativi che discendono dalla coesistenza di sistemi fiscali nazionali (v, in tal senso, sentenza 6 dicembre 2007, causa C-298/05, Columbus Container Services, Racc. pag. 1-10451, punto 46). La Corte non può nemmeno esaminare il rapporto tra una misura nazionale e le disposizioni di una Convenzione diretta ad evitare le doppie imposizioni, come la Convenzione fiscale bilaterale oggetto della causa principale, poichè tale questione non rientra nell'interpretazione del diritto comunitario (v., in tal senso, sentenza 14 dicembre 2000, causa C-141/99, AMIDI Racc. pag. 1-11619, punto 18, nonchè Columbus Container Services, cit., punto 47)"

7.1. Nella medesima memoria la società ricorrente ha pure sostenuto che il mancato riconoscimento del credito di imposta si tradurrebbe nella violazione della Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (cd. CEDU) e, segnatamente, del diritto al pacifico godimento della proprietà sancito dall'art. 1 del Protocollo 1 alla CEDU, che tutela anche i diritti soggettivi relativi a crediti d'imposta, avendo essa riposto una legittima aspettativa nel rimborso del credito d'imposta, in ragione delle indicazioni fornite sia dall'amministrazione finanziaria italiana sia da quella francese.

Le considerazioni svolte dalla ricorrente non sono condivisibili, in quanto, non potendo la società, per i motivi già esposti, fruire del credito di imposta di origine convenzionale, la aspettativa da essa riposta nel rimborso del credito, fondandosi su una erronea interpretazione delle norme della Convenzione bilaterale, non può trovare tutela.

8. Va, quindi, affermato il seguente principio: "la società madre francese che riceve dalla società figlia italiana dividendi esenti da tassazione per effetto dell'attuazione in Francia della direttiva 90/435/CEE non ha diritto al credito d'imposta previsto dall'art. 10, p. 4, lett. b), della Convenzione Italia- Francia del 5 ottobre 1989, ratificata con L. n. 20 del 1992, in quanto l'esenzione di fonte comunitaria esclude la doppia imposizione che il credito di fonte pattizia è diretto a neutralizzare".

9. Con il quinto motivo si deduce "contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio", in quanto nella prima parte della motivazione la Commissione tributaria regionale prende atto che la documentazione depositata dalla contribuente "dimostrerebbe" la corretta applicazione della disciplina invocata e da tale premessa giunge alla conclusione di

negare il diritto al rimborso in ragione della mancata dimostrazione dell'assoggettamento ad imposizione in Francia degli utili distribuiti.

9.1. Il motivo è infondato.

Il giudice di appello non ha affermato che la documentazione prodotta dalla società di diritto francese in appello dimostra l'assoggettamento ad imposta in Francia dei dividendi di fonte italiana, ma ha piuttosto ritenuto che la contribuente, su cui incombeva il relativo onere, non ha provato di avere subito, nello Stato di residenza, l'assoggettamento ad imposta degli utili distribuiti dalla società di diritto italiano.

La motivazione è, dunque, immune da vizi logici.

10. Con il sesto motivo la ricorrente denuncia violazione dell'art. 122 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere il giudice di appello contestato la validità dei documenti prodotti - ed in particolare del documento rilasciato dall'Amministrazione fiscale francese, attestante il diritto della società madre francese al credito di imposta sui dividendi di fonte italiana, in applicazione della Convenzione, a prescindere dall'effettivo pagamento in Francia delle imposte sui dividendi medesimi non solo con riguardo al contenuto, ma anche sotto il profilo della regolarità formale degli stessi, affermando che "trattasi di scritti non tradotti in lingua italiana".

10.1. La insussistenza delle condizioni per il riconoscimento del credito di imposta fa ritenere assorbito il sesto motivo.

In conclusione, il ricorso va rigettato.

Le spese del giudizio di legittimità vanno interamente compensate, in ragione della complessità delle questioni trattate.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 24 aprile 2018.

Depositato in Cancelleria il 27 dicembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza