Sentenza del 02/12/2021 n. 37949 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La Commissione tributaria regionale del Lazio accolse, con distinte pronunce, gli appelli proposti da R.P., titolare di omonima impresa individuale, avverso le sentenze della C.T.P. di Roma che avevano respinto i ricorsi avverso gli avvisi di accertamento ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1, lett. d), con i quali l'Amministrazione finanziaria aveva proceduto alla ricostruzione, in via induttiva, del reddito d'impresa, recuperando a tassazione maggiori Irpef, Irap e I.V.A., in relazione agli anni d'imposta 1997, 1998 e 1999.

2. Le sentenze d'appello vennero separatamente impugnate dall'Agenzia delle entrate dinanzi a questa Corte che cassò le sentenze con rinvio, enunciando il principio secondo cui "la generica enunciazione del valore globale delle rimanenze, senza specificazione distinta per categorie omogenee di beni, rappresenta elemento indiziario legittimante l'accertamento induttivo e la conseguente inversione dell'onere della prova".

3. Riassunti i giudizi da parte del contribuente, la Commissione tributaria regionale, quale giudice di rinvio, accolse, con distinte sentenze, gli appelli del contribuente.

Prendendo atto del principio fissato da questa Corte, osservò che, seppure l'accertamento induttivo dovesse ritenersi legittimo con conseguente onere della prova in capo al contribuente, lo stesso non poteva essere confermato per una serie di considerazioni:

a) tutti gli elementi posti a sostegno della presunzione di maggiore capacità patrimoniale della impresa, essendo collocati temporalmente al di fuori delle annualità accertate, dovevano essere trascurati, cosicchè gli accertamenti rimanevano privi di alcuni presupposti presuntivi che, in un primo tempo, lo stesso Ufficio aveva ritenuto necessari a sostegno della ipotesi di evasione;

b) i prospetti delle rimanenze di magazzino erano stati consegnati dal contribuente per ciascuna annualità, ma gli stessi erano stati ritenuti "generici e imprecisi" e ciò aveva determinato un illegittimo ed anomalo azzeramento delle medesime rimanenze al 1 gennaio 1997 per tutti gli anni in contestazione, determinando una ingiustificata rettifica dei valori;

c) la ricostruzione del venduto appariva anomala, in quanto l'Amministrazione finanziaria aveva calcolato anche i materiali di consumo della ditta (detersivi, imballaggi) non destinati alla vendita;

d) le percentuali di ricarico erano state determinate in modo superficiale in quanto si era rapportato il prezzo di vendita dei prodotti, applicato nell'anno 2000, al prezzo d'acquisto fatto

risalire al 1997; inoltre, in ragione della eterogeneità e disomogeneità dei prodotti posti in vendita, il ricarico medio avrebbe dovuto essere individuato mediante l'utilizzo di medie ponderali, anzichè di quelle aritmetiche utilizzate dall'Ufficio, il quale, riconoscendo la poca attendibilità della media così calcolata, aveva autonomamente ridotto il ricarico medio ottenuto dal 147 per cento al 120 per cento;

e) non poteva, di contro, essere trascurata la valenza della perizia giurata di parte, a firma del rag. C.M., dalla quale emergeva la congruità delle rimanenze finali e della capacità di rotazione del magazzino, nè doveva essere trascurata la congruità e coerenza della redditività aziendale alla stregua dei relativi studi di settore.

4. L'Agenzia delle entrate ricorre per cassazione, con separati ricorsi, articolati in quattro motivi, avverso le decisioni della C.T.R. del Lazio, del medesimo tenore e decise tutte alla stessa udienza. R.P. resiste con separati controricorsi.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente, va disposta la riunione dei ricorsi iscritti ai nn. 6706/2014 e 6720/2014 R.G. a quello n. 6705/14 R.G., di iscrizione più risalente, atteso che, pur avendo tali ricorsi ad oggetto l'impugnazione di distinte sentenze, gli avvisi di accertamento oggetto di impugnazione scaturiscono dalla medesima verifica e si fondano sullo stesso processo verbale di constatazione redatto in data 14 giugno 2000.

2. Passando all'esame dei ricorsi, si deve precisare che i motivi formulati si presentano identici in tutti i ricorsi ed anche i controricorsi sono uguali.

2.1. Con il primo motivo la difesa erariale, deducendo "motivazione insufficiente e contraddittoria su fatti decisivi e controversi del giudizio e comunque omesso esame di fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5", censura la statuizione della decisione gravata laddove la C.T.R. ha rilevato che "gli elementi posti a sostegno della presunzione di maggiore capacità patrimoniale della ditta" sarebbero "collocati fuori delle annualità accertate" e lamenta che si è trascurato di considerare che l'azione accertativa poggiava su una serie di elementi che dimostravano l'insufficienza dei redditi dichiarati, e, segnatamente: a) la supervalutazione del magazzino; b) le ingenti spese sostenute per ristrutturazioni, mutui fondiari, contratti di leasing; c) le possidenze di immobili e veicoli; d) le accertate violazioni di omesse fatturazioni; e) la presenza, al momento dell'accesso, di quattro lavoratori in nero.

2.2. Con il secondo motivo - rubricato: violazione e falsa applicazione dell'art. 384 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - l'Agenzia delle entrate, richiamando i motivi formulati con i precedenti ricorsi per cassazione e le ordinanze nn. 15675, 15225 e 15226 del 2010 rese all'esito di quei giudizi da questa Corte, contesta alla C.T.R. di non avere rispettato i limiti imposti dall'art. 384 cit., in quanto, "ponendo in dubbio che i prospetti contabili delle rimanenze eseguite dal contribuente fossero effettivamente "generici ed imprecisi", di fatto ha finito per disattendere il principio di diritto enunciato nelle ordinanze sopra richiamate, nelle quali la contabilizzazione delle rimanenze era stata ritenuta espressamente inattendibile perchè limitata

ad una "enunciazione del valore globale della rimanenza, senza specificazione distinta per categorie omogenee di beni".

2.3. Con il terzo motivo, in via subordinata, l'Agenzia delle entrate, con riguardo alla statuizione afferente alla ricostruzione delle rimanenze, censura la decisione gravata per motivazione insufficiente e contraddittoria su fatti decisivi e controversi del giudizio e, comunque, per omesso esame di fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, perchè i giudici regionali, richiamando il contenuto della perizia di parte, hanno espresso un giudizio di "congruità delle rimanenze finali" e di "congruità della capacità di rotazione di magazzino", tralasciando di considerare, come esposto nel processo verbale di constatazione, una serie di fatti decisivi e controversi, e, segnatamente, che le valutazioni risultano determinate per eccesso, che "confrontando i prezzi determinati dalla parte con quelli che emergono dalle rispettive fatture di acquisto è emerso che i primi sono stati valorizzati secondo il prezzo esposto al pubblico, mentre appare evidente che la valorizzazione deve avvenire secondo il prezzo di acquisto", ed ancora che "dall'elenco fornito risultano inserite merci che non hanno alcuna inerenza con l'attività esercitata (come ad es. tavoli, sedie, ombrelloni, piedistalli)" e che "le giacenze di magazzino dichiarate dalla parte in fase di accesso e quelle dichiarate...risultano totalmente inattendibili".

3. Merita accoglimento la censura formulata con il secondo motivo, con assorbimento del primo e del terzo motivo.

3.1. Costituisce principio consolidato (da ultimo, Cass., sez. 2, 2/04/2019, n. 9156; Cass., sez. 2, 21/02/2019, n. 5137) che la riassunzione della causa innanzi al giudice di rinvio instauri un processo chiuso, nel quale è preclusa alle parti, tra l'altro, ogni possibilità di proporre nuove domande, eccezioni, nonchè conclusioni diverse, salvo che queste, intese nell'ampio senso di qualsiasi attività assertiva o probatoria, siano rese necessarie da statuizioni della sentenza della Cassazione (Cass., sez. 2, 8/11/2013, n. 25244).

3.2. Configurandosi la riassunzione della causa davanti al giudice di rinvio, non già come atto di impugnazione, ma come attività d'impulso processuale volta alla prosecuzione del giudizio conclusosi con la sentenza cassata (Cass., sez. 2, 8/11/2013, n. 25244; cfr. Cass., sez. 3, 23/02/2006, n. 4018), la Corte di cassazione, nel verificare se il giudice di rinvio si sia uniformato al principio di diritto da essa enunciato, deve interpretare la propria sentenza in relazione alla questione decisa e al contenuto della domanda proposta in giudizio dalla parte, con la quale la pronuncia rescindente non può porsi in contrasto (Cass., sez. 1, 19/02/2018, n. 3955).

3.3. Al fine di tale verifica, è bene rammentare che i limiti dei poteri attribuiti al giudice di rinvio sono diversi a seconda che la pronuncia di annullamento abbia accolto il ricorso per violazione o falsa applicazione di norme di diritto, ovvero per vizi di motivazione in ordine a punti decisivi della controversia, ovvero per entrambe le ragioni. Nella prima ipotesi, il giudice deve soltanto uniformarsi, ex art. 384 c.p.c., comma 1, al principio di diritto enunciato dalla sentenza di cassazione, senza possibilità di modificare l'accertamento e la valutazione dei fatti acquisiti al processo; mentre, nella seconda, non solo può valutare liberamente i fatti già accertati, ma anche indagare su altri fatti, ai fini di un apprezzamento complessivo in funzione della statuizione da rendere in sostituzione di quella cassata, ferme le preclusioni e decadenze già

verificatesi; nella terza, infine, la sua potestas iudicandi, oltre ad estrinsecarsi nell'applicazione del principio di diritto, può comportare la valutazione ex novo dei fatti già acquisiti, nonchè la valutazione di altri fatti, la cui acquisizione, nel rispetto delle preclusioni e decadenze pregresse, sia consentita in base alle direttive impartite dalla decisione di legittimità (Cass., sez. 2, 14/01/2020, n. 448; Cass., sez. 1, 7/08/2014, n. 17790; Cass., sez. L, 14/06/2006, n. 13719; Cass., sez. L, 6/04/2004, n. 6707).

3.4. Ciò premesso, nella fase rescindente svoltasi in sede di legittimità, questa Corte, con le ordinanze nn. 15225/2010, 15226 del 2010 e 15675/2010, nell'accogliere i motivi dei ricorsi per cassazione dell'Agenzia delle entrate - con i quali era stata denunciata "la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3" ed enunciato il quesito di diritto - ha statuito che: a) doveva confermarsi il consolidato orientamento di questa Corte, secondo cui, in tema d'imposte sui redditi d'impresa, doveva ritenersi legittimo il recupero a tassazione dei ricavi, induttivamente ricostruiti, per la vendita di merci indicate come rimanenze di magazzino, qualora il contribuente si fosse limitato ad enunciare il valore globale di esse, non ottemperando all'onere della loro specificazione distinta per categorie omogenee di beni; b) la fattispecie esaminata era riconducibile ai precedenti giurisprudenziali richiamati, dai quali emergeva che la generica enunciazione del valore globale della rimanenza, senza la necessaria specificazione, rappresentava elemento indiziario legittimante l'accertamento induttivo e la conseguente inversione dell'onere probatorio; c) di conseguenza, erano irrilevanti le considerazioni espresse nella relazione in ordine alla contestazione dell'onere di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 14 e risultavano assorbite sia la seconda censura (vizio di motivazione), subordinata alla prima, dovendo il giudice di rinvio procedere "a nuovo motivato esame della pretesa erariale alla luce del principio ribadito in tema di presupposti dell'accertamento induttivo e relativo onere probatorio", "passando in rassegna gli elementi addotti dall'Ufficio a sostegno dell'insufficienza dei redditi dichiarati (elementi tutti indicati nell'atto impositivo e nel processo verbale di constatazione), attestanti tutti un notevole profilo dimensionale dell'attività del contribuente", sia la lamentata violazione del carattere di "impugnazione-merito" del giudizio tributario, dovendo la C.T.R. pronunciare sulla pretesa erariale.

Si può, quindi, ritenere che la Commissione tributaria regionale del Lazio - quale giudice del rinvio - fosse stata investita della decisione del giudizio di appello a seguito della cassazione della precedente sentenza di secondo grado, non per "vizio di motivazione", bensì per vizio di violazione di legge, cosicchè doveva tenere conto, per pervenire ad un corretto decisum, del principio di diritto espresso.

3.5. La C.T.R., in sede di rinvio, pur richiamando nella premessa della motivazione il principio di diritto enunciato nell'ordinanza di cassazione con rinvio, ha affermato che costituisce circostanza pacifica che il contribuente, in sede di verifica, abbia consegnato, in relazione a ciascuna annualità, "prospetti delle rimanenze di magazzino", che, in difetto di riscontri, sono stati ritenuti "generici ed imprecisi" dall'Amministrazione finanziaria, che ha, per tale motivo, proceduto ad un azzeramento delle medesime rimanenze per tutti gli anni oggetto di contestazione, rettificando i relativi vabri, ed ha, poi, ritenuto "anomala" la ricostruzione del costo del venduto, per avere

l'Amministrazione calcolato, a tale fine, anche i materiali di consumo non destinati alla vendita. Con tali argomentazioni, in realtà, la C.T.R. si è discostata dal principio di diritto in applicazione del quale questa Corte aveva ritenuto inattendibili le contabilizzazioni delle rimanenze effettuate dal contribuente, che si traducevano in una mera "enunciazione di un valore globale", privo di qualsiasi specificazione con riguardo alle diverse categorie di beni oggetto di vendita.

3.6. A tale riguardo, è opportuno rammentare che, ai sensi dell'art. 15 t.u.i.r., comma 2, le imprese contribuenti sono obbligate ad indicare il valore delle rimanenze, la cui valutazione deve essere fatta distintamente raggruppando i beni in categorie omogenee per natura e per valore. E', infatti, evidente che la nozione tributaria di "rimanenza" (e, quindi, la rilevanza fiscale di essa) non è data da un numero esprimente un incontrollabile valore globale, poichè, della rimanenza, la norma tributaria postula necessariamente un'articolazione di beni per tipi, qualità e valore unitario; la mancanza di tale articolazione, la cui dimostrazione grava sulla parte contribuente, consente all'Amministrazione di non tenere conto delle rimanenze e di recuperare a tassazione i ricavi induttivamente ricostruiti (Cass., sez., 1, 11/07/1997, n. 11515; Cass., sez. 1, 12/11/1996, n. 9912; Cass., sez. 5, 18/07/2014, n. 16477; Cass., sez. 5, 8/03/2017, n. 5995; Cass., sez. 5, 17/06/2021, n. 17244).

3.7. La C.T.R., quindi, tenuto conto che la generica enunciazione del valore globale delle rimanenze legittimava il ricorso ad un accertamento induttivo ed il recupero a tassazione di ricavi, avrebbe dovuto verificare, in conformità al principio di diritto sopra richiamato, se il contribuente avesse assolto all'onere di provare, con idonea documentazione, il dettaglio delle rimanenze, non potendosi limitare a censurare, a fronte della contestata carenza dei prospetti delle rimanenze esibiti, i criteri presuntivi utilizzati dall'Ufficio ai fini della ricostruzione del venduto e dei ricavi conseguiti.

4. Con il quarto motivo, con riferimento alla statuizione attinente alla ricostruzione dei ricavi, la difesa erariale denuncia "violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, comma 2, nonchè del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2 e art. 35, comma 3 e dell'art. 277 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4" e lamenta che la Commissione tributaria regionale ha erroneamente ritenuto che i verbalizzanti, al momento della verifica, avrebbero dovuto ricostruire le rimanenze mediante un inventario, al quale avrebbero dovuto sottrarre il costo del venduto e, quindi, che l'Ufficio, ai fini di tale ricostruzione, avrebbe dovuto basarsi sui dati rilevati dalla contabilità ufficiale.

Ad avviso della ricorrente tale affermazione contrasta con i principi di questa Corte secondo cui l'omessa tenuta di documentazione fiscale e, in particolare, delle scritture ausiliarie dii magazzino legittima l'Ufficio a procedere ad accertamento di tipo induttivo del reddito d'impresa, sulla base di dati e notizie raccolte e, comunque, a sua conoscenza. Soggiunge la ricorrente, con riferimento alla percentuale di ricarico fondata su di una media aritmetica, che tale metodica, secondo numerosi precedenti giurisprudenziali, è ammessa e legittima in caso di partite di merce in entrata e in uscita in nero e, che, in ogni caso, l'eventuale inadeguatezza delle percentuali di ricarico applicate dall'Amministrazione non avrebbe potuto esimere i giudici d'appello dal provvedere alla corretta quantificazione dei ricavi, dovendo il giudice pronunciarsi

nel merito dell'accertamento al fine di addivenire ad una diversa determinazione del maggior reddito accertato.

4.1. Merita accoglimento anche il quarto mezzo di ricorso nei termini che di seguito si espongono.

4.2. Quanto al metodo di calcolo applicato per la determinazione della percentuale di ricarico, per consolidata giurisprudenza di legittimità, nell'accertamento tributario fondato sulle percentuali di ricarico della merce venduta, il ricorso al criterio della media aritmetica semplice in luogo della media ponderale è consentito quando risulti la omogeneità della merce, assumendo il criterio della media aritmetica semplice valenza indiziaria, al fine di ricostruire i margini di guadagno realizzato sulle vendite effettuate "a nero", spettando al contribuente provare (salvo non risulti già in punto di fatto) che l'attività sottoposta ad accertamento ha ad oggetto prodotti con notevole differenza di valore e che quelli maggiormente venduti presentano una percentuale di ricarico molto inferiore a quella risultante dal ricarico medio (Cass., sez. 6-5, 10/12/2013, n. 27568; Cass., sez. 5, 15/02/2017, n. 3979; Cass., sez. 5, 21/05/2014, n. 11165).

Non è, dunque, legittimo l'utilizzo del sistema della media semplice, anzichè di quello della media ponderale, quando tra i vari tipi di merce commercializzati sussista una obiettiva disomogeneità, sia in relazione all'aspetto quantitativo, sia in relazione all'aspetto qualitativo e, comunque, quando esiste una notevole differenza di valore ed i tipi più venduti presentano una percentuale di ricarico inferiore a quella risultante dal ricarico medio (Cass., sez. 5, 4/03/2015, n. 4312; Cass., sez. 5, 16/05/2012, n. 7653), non potendo in assoluto ritenersi di per sè illegittimo il criterio della media aritmetica ai fini della determinazione della percentuale di ricarico da applicare sul quantitativo di merce venduta ai fini dell'accertamento di maggiori ricavi non dichiarati.

4.3. Occorre altresì rammentare che "Il processo tributario è annoverabile tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto diretto ad una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'Ufficio, sicchè il giudice, ove ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi al suo annullamento, ma deve esaminare nel merito la pretesa e ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte, restando, peraltro, esclusa dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 35, comma 3, ultimo periodo, la pronuncia di una sentenza parziale solo sull'an o di una condanna generica" (Cass., sez. 5, 28/06/2016, n. 13294; in termini, tra le tante, Cass., sez. 5, 19/11/2014, n. 24611; Cass., sez. 6-5, 21/11/2013, n. 26157; Cass., sez. 6-5, 24/07/2012, n. 13034; Cass., sez. U., 16/06/2006, n. 13916). Principio, questo, che muove sulla scia di quello, analogamente condivisibile, secondo cui "Il processo tributario è a cognizione piena e tende all'accertamento sostanziale del rapporto controverso, con la conseguenza che solo quando l'atto di accertamento sia affetto da vizi formali a tal punto gravi da impedire l'identificazione dei presupposti impositivi e precludere l'esame del merito del rapporto tributario - come nel caso in cui vi sia difetto assoluto o totale carenza di motivazione - il giudizio deve concludersi con una pronuncia di semplice invalidazione, ostandovi altrimenti il principio di economia dei mezzi processuali, che consente al giudice di avvalersi dei propri poteri valutativi ed estimativi ai fini

della decisione e, in forza dei poteri istruttori attribuiti dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, di acquisire aliunde i relativi elementi, prescindendo dagli accertamenti dell'Ufficio e sostituendo la propria valutazione a quella operata dallo stesso" (Cass., sez. 5, 13/07/2012, n. 11935).

Pertanto, quando "il giudice (...) ravvis(a) l'infondatezza parziale della pretesa dell'amministrazione, non deve nè può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve quantificare la pretesa tributaria entro i limiti posti dal petitum delle parti" (Cass., sez. 5, 21/07/2010, n. 17072), dando "alla pretesa dell'amministrazione un contenuto quantitativo diverso da quello sostenuto dalle parti contendenti, avvalendosi degli ordinari poteri di indagine e di valutazione dei fatti e delle prove consentiti dagli artt. 115 e 116 c.p.c., (...) in tal modo determinando il reddito effettivo del contribuente, e senza che ciò costituisca attività amministrativa di nuovo accertamento, rappresentando invece soltanto l'esercizio dei poteri di controllo, di valutazione e di determinazione del quantum della pretesa tributaria" (Cass., sez. 5, 28/01/2008, n. 1852), oppure costituisca violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato, essendo chiaramente consentito al giudice tributario, in un giudizio che non è solo "sull'atto", da annullare, ma anche e principalmente sul rapporto sostanziale tra amministrazione finanziaria e contribuente, la riduzione della pretesa avanzata dalla prima con l'atto impositivo.

4.4. Nel caso de quo, a fronte della incontestata eterogeneità e disomogeneità dei prodotti in vendita, come del resto evidenziato in motivazione dalla Commissione regionale, del tutto correttamente è stato rilevato che il ricarico medio doveva essere individuato facendo ricorso all'utilizzo di medie ponderali, e non a quello di medie aritmetiche semplici, di cui si è, invece, avvalso l'Ufficio.

4.5. Accertato che le percentuali di ricarico in concreto applicate, come contestato dal contribuente non erano adeguate, i giudici regionali non avrebbero dovuto, tuttavia, annullare integralmente l'atto impositivo, ma avrebbero dovuto piuttosto procedere alla corretta quantificazione dei ricavi, previa applicazione del diverso criterio di calcolo per la determinazione della percentuale di ricarico, al fine di verificare se la pretesa erariale fosse totalmente o solo parzialmente infondata, tenuto conto dei limiti posti dal petitum delle parti.

L'annullamento integrale dell'atto impositivo, non preceduto da una puntuale ricostruzione dei ricavi imputabili all'attività d'impresa svolta dal controricorrente impone di ritenere che la C.T.R. sia incorsa nella violazione denunciata.

5. In conclusione, vanno accolti il secondo ed il quarto motivo dei ricorsi, assorbiti i restanti motivi, e le sentenze vanno cassate con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, perchè proceda al riesame in relazione alle censure accolte, nonchè alla liquidazione delle spese dei giudizi di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, riuniti al presente ricorso quelli iscritti ai nn. 6706/14 e 6720/14 R.G., accoglie il secondo ed il quarto motivo dei ricorsi; dichiara assorbiti i restanti motivi dei ricorsi; cassa le

sentenze impugnate e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulla liquidazione delle spese dei giudizi di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 15 ottobre 2021.

Depositato in Cancelleria il 2 dicembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza