

Sentenza del 01/03/2023 n. 6096 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Rimborsi IVA - tutela cautelare prevista da art. 38-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 - compatibilità altri istituti cautelari disciplinati dall'art. 23 del d.lgs. n. 472 del 1997 e dall'art. 69 del r.d. n. 2440 del 1923.

Massima:

In tema di rimborsi IVA, l'Amministrazione finanziaria, che abbia chiesto e ottenuto dal contribuente la garanzia in base all'art. 38 bis, comma 1 (ora comma 4), del d.P.R. n. 633 del 1972, durante il periodo di vigenza della medesima non può fare uso degli strumenti cautelari, rispetto ad essa alternativi, previsti dagli artt. 23, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997 e 69 del r.d. n. 2440 del 1923, determinandosi, altrimenti, una ingiustificata duplicazione della cautela in favore dell'amministrazione e un carico eccessivo per il contribuente, in violazione del principio di collaborazione e buona fede posto dall'art. 10, comma 1, della legge n. 212 del 2000, nonché del principio di solidarietà sancito dall'art. 2 Cost. che deve ispirare anche i rapporti tra Pubblica amministrazione e cittadino. Qualora invece la tutela cautelare si relazioni a fattispecie penali diverse, o anche alla sola prospettazione di compensazioni tra crediti, oppure ad accertamenti in corso, nulla impedisce che l'Ufficio faccia ricorso agli altri strumenti cautelari purché supportato da motivazione esaustiva.

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

Testo:

FATTI DI CAUSA

Dalla sentenza e dal ricorso si evince che le società incorporate chiesero il rimborso di un credito Iva, maturato nel corso degli anni 2003/2006, del complessivo importo di C 1.052.800,00. Il credito era relativo all'iva assolta per le spese d'acquisto di autovetture e per i relativi costi di gestione. Il rimborso fu negato dall'Amministrazione finanziaria con un tacito rifiuto.

Le società, che contestavano l'indetraibilità dell'iva assolta secondo quanto previsto dall'art. 19-bis 1, primo comma, lett. c) e d), d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, *ratione temporis* vigente, adirono la Commissione tributaria per il riconoscimento del diritto al rimborso.

Nelle more dei giudizi, con sentenza 14 settembre 2006, nei procedimenti C-228/05, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea dichiarò la norma in contrasto con il diritto comunitario quanto ai limiti di detraibilità. A seguito dell'intervento della CGUE fu emesso il d.l. 15 settembre 2006, n. 258, che prescriveva le modalità di rimborso, condizionate alla rinuncia ai ricorsi precedentemente instaurati, ciò che puntualmente le società osservarono, inoltrando quindi le istanze di rimborso sin dal 14 settembre 2007. Poiché dopo sette anni l'Amministrazione finanziaria non aveva provveduto ad eseguire i rimborsi, constatato l'ulteriore silenzio rifiuto, le ricorrenti ricorsero alla Commissione tributaria provinciale di Milano.

L'Agenzia si costituì sostenendo che ai sensi degli artt. 69 del r.d. 18 novembre 1923, n. 2440, e 23 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 aveva sospeso l'erogazione del rimborso in considerazione di carichi pendenti delle società.

Il giudice di primo grado accolse le ragioni delle contribuenti con sentenza n. 677/02/2016, ma all'esito del giudizio d'appello introdotto dall'Agenzia delle entrate, la Commissione tributaria regionale della Lombardia, con la sentenza n. 2104/14/2018, ora al vaglio della Corte, accolse invece l'impugnazione, rigettando il ricorso introduttivo delle società.

Il giudice regionale, dopo essersi diffuso nella rappresentazione della disciplina, menzionando in modo specifico l'art. 23 cit., ha affermato che al contribuente che abbia fatto istanza di rimborso di un credito iva, sono riconosciute due possibilità nell'ipotesi in cui abbia ricevuto la notifica di un avviso d'accertamento, l'una di garantire i carichi pendenti mediante una fideiussione a tempo indeterminato, l'altra di non prestare garanzia, nella quale ipotesi, qualora l'atto irrogativo di sanzioni o impositivo per maggiori tributi non sia definitivo, l'Amministrazione può sospendere il pagamento del credito iva; se invece l'atto è definitivo, l'Amministrazione può compensare il credito iva del contribuente con l'importo dell'atto impositivo. Il giudice regionale ha quindi constatato che la contribuente non aveva prestato fideiussione per i carichi pendenti, né prestato garanzia pur in presenza di provvedimenti impositivi per maggiori imposte.

La società ha censurato la sentenza con cinque motivi, chiedendone la cassazione, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate con controricorso.

All'esito della udienza pubblica del 25 ottobre 2022 la causa è stata riservata e decisa.

La società ha depositato memorie difensive.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo la ricorrente si duole della nullità della sentenza, per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., quanto all'omessa pronuncia sulla preliminare eccezione di inammissibilità dell'appello, eccepita dall'appellata;

con il secondo motivo la ricorrente denuncia la nullità della sentenza per violazione dell'art. 57, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., quanto alla

circostanza che con l'impugnazione l'Agenzia delle entrate aveva introdotto nel giudizio nuovi fatti.

I due motivi, che possono essere trattati congiuntamente perché entrambi diretti a formulare una critica alla sentenza in ordine alle sollevate eccezioni di inammissibilità dell'appello, sono infondati.

Dalla stessa ricostruzione della vicenda, così come riferita nel ricorso, emerge che nel giudizio di primo grado l'Amministrazione finanziaria si era costituita contraddicendo alla domanda della società sull'assunto della esistenza di carichi pendenti che giustificavano la sospensione dell'erogazione del rimborso. Rispetto a tale difesa, che pur rileva come le ragioni dell'ufficio fossero individuate «mediante l'allegazione di alcune schermate del servizio Ser.P.I.Co», la ricorrente sostiene come esse fossero state tuttavia ritenute inintelligibili perché «dalla predetta documentazione [...] UIH non è mai riuscita a desumere la tipologia di provvedimento notificato, né tanto meno la pretesa erariale in esso contenuta o qualsivoglia ulteriore elemento di semplice individuazione ai fini di una eventuale contestazione» (controdeduzioni in appello della società, così come virgolettate e riprodotte alla pag. 10 dell'attuale ricorso).

Ebbene, l'eccezione di inammissibilità dell'appello, su cui la ricorrente afferma che la commissione regionale abbia omesso di pronunciarsi, o, per l'ipotesi che il silenzio corrisponda ad un rigetto implicito, abbia erroneamente interpretato l'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992, è fondata sulla novità dei fatti che l'Amministrazione finanziaria avrebbe addotto in sede d'appello (identificazione dei carichi fiscali giustificanti la sospensione del rimborso), in violazione del divieto di "nova" in sede di impugnazione.

Senonché con la produzione di una documentazione più intelligibile rispetto a quella depositata nel giudizio di primo grado, documentazione che rendeva cioè leggibili i maggiori crediti fiscali o le sanzioni irrogate alla società contribuente, l'ufficio non ha affatto formulato domande nuove o eccezioni nuove. A fronte della scarsa leggibilità della documentazione inizialmente prodotta in sede d'appello ne ha allegata altra più decifrabile, ma sempre e solo di documenti si tratta, in stretta osservanza a quanto previsto dall'art. 58, comma 2, del d.lgs. 546 del 1992. È del tutto eccentrico invece far passare per "fatti" nuovi i documenti comprovanti i carichi pendenti della società nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Quella dei carichi pendenti costituiva anzi il fatto, già rappresentato nel giudizio di primo grado, prospettato dall'Agenzia delle entrate quale difesa principale delle proprie ragioni.

D'altronde il divieto dello ius novorum concerne le domande e le eccezioni non formulate in primo grado, ed in particolare afferisce all'introduzione in appello di elementi che comportino il mutamento dei fatti costitutivi del diritto azionato dal ricorrente o dei fatti e delle eccezioni che la difesa del controricorrente gli oppone.

In tema si è peraltro affermato che nel giudizio tributario, promosso per conseguire il rimborso dell'Iva versata in eccesso, il contribuente assume la veste di attore anche in senso sostanziale, e non violano il divieto di proporre nuove eccezioni in appello, previsto dall'art. 57, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, divieto che grava anche sull'amministrazione finanziaria, le argomentazioni con le quali quest'ultima, qualora soccombente in primo grado, neghi la

sussistenza dei fatti costitutivi del diritto addotti dal contribuente, o la qualificazione ad essi attribuita, risolvendosi in mere difese, come tali non soggette ad alcuna preclusione processuale. Costituisce invece eccezione in senso stretto lo strumento processuale con il quale l'Amministrazione finanziaria faccia valere un fatto giuridico nuovo, avente efficacia modificativa od estintiva della pretesa avanzata dal contribuente (cfr. Cass., 29 ottobre 2020, n. 23862).

Si è anche opportunamente evidenziato che 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 "a tutto campo", non essendo vincolata ad una specifica motivazione di rigetto, con la conseguenza che le eventuali "falle" del ricorso introduttivo possono essere eccepite in appello dall'Amministrazione a prescindere dalla preclusione posta dall'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992, 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., 6 dicembre 2018, n. 31626).

Nel caso di specie la produzione della documentazione, utile ad identificare, per la maggiore leggibilità delle medesime allegazioni, i carichi pendenti della contribuente, non configura affatto un mutamento dei fatti costitutivi del controcredito (fiscale) su cui l'Amministrazione finanziaria ha inteso giustificare la sospensione del rimborso del credito iva. Quella allegazione deve essere invece inquadrata nella facoltà delle parti di produrre nuovi documenti, prevista espressamente dall'art. 58, comma 2, del d.lgs. 546 del 1992.

I primi due motivi vanno dunque rigettati.

Con il terzo motivo la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 23, comma 1, d.lgs. n. 472 del 1997, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., quanto all'erroneo riconoscimento della legittimità della sospensione del rimborso del credito, richiesto dalla contribuente ai sensi del d.l. 258 del 2006, operata dall'Amministrazione finanziaria.

Con il quarto motivo si è doluta dell'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, che sia stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., quanto alla mancata considerazione dell'intervenuto annullamento degli atti su cui l'Amministrazione finanziaria ha fondato il provvedimento di sospensione ai sensi dell'art. 23 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Anche questi motivi possono essere trattati unitariamente perché, pur criticando la sentenza sotto i distinti profili dell'*error iuris* in iudicando e del vizio di motivazione, con essi la difesa della ricorrente denuncia l'assenza del potere di sospensione del pagamento e dei presupposti fattuali da porre a fondamento della legittimità della medesima sospensione. La ricorrente pone in altri termini in dubbio la sussistenza dei presupposti legali per sospendere il rimborso.

Nello sviluppo delle proprie argomentazioni, la difesa della ricorrente sostiene innanzitutto che non poteva trovare applicazione al caso di specie l'art. 23 del d.lgs. n. 472 del 1997, per come modificato dall'art. 16, comma 1, lett. h), del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, entrato in vigore a partire dal 1 gennaio 2016 e pertanto in epoca successiva alla adozione del provvedimento di

sospensione della fattispecie de quo. Evidenzia inoltre che la sentenza fa ripetutamente riferimento alla possibilità di evitare la sospensione, prestando una fideiussione a tempo indeterminato, il che non trova alcun riscontro nell'art. 23 cit., a qualunque formulazione della norma si faccia richiamo. Avverte che l'ipotesi della prestazione della garanzia riguarda la diversa disciplina dettata dall'art. 38 bis del cl.P.R. n. 633 del 1972, peraltro nelle diverse ipotesi e modalità previste dai commi 4 e 5 della norma, oppure dal comma 9. Sostiene che comunque il rimborso richiesto afferiva a crediti d'imposta, nell'osservanza della pronuncia resa dalla Corte di Giustizia e secondo le regole dettate dal d.l. n. 258 del 2006, che non prevedono doveri di rilascio di garanzie in capo al contribuente, né poteri di sospensione del rimborso da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Dal suo canto l'Agenzia delle entrate, nelle difese articolate nel controricorso, sostiene come non sia il solo art. 23 cit. a legittimare la sospensione dell'esecuzione dei rimborsi, essendo essa consentita, oltre che dall'art. 38 bis cit., anche dall'art. 69 del R.D. n. 2440 del 1923, che disciplina il fermo amministrativo. Afferma a tal fine che tra le due norme non sussiste alcun rapporto di specialità, insistendo sulla natura cautelare degli strumenti, finalizzati a tutelare le ragioni di credito delle Amministrazioni statali, rispetto a debiti pecuniari che potrebbero essere compensati con crediti della medesima natura. Quanto all'art. 38 bis cit., evidenzia che la sua finalità non è quella della tutela del credito erariale rispetto ad una futura compensazione, bensì quella di paralizzare l'esecuzione del rimborso a fronte della sussistenza di condizioni che fanno presumere l'inesistenza del diritto medesimo al rimborso. Conclude dunque avvertendo che neppure rispetto alla disciplina dettata dall'art. 38 bis cit. in materia di iva vi sia una incompatibilità con il fermo amministrativo disciplinato dall'art. 69 del R.D. n. 2440 del 1923, che pertanto può trovare applicazione anche in materia di rimborsi iva.

Queste le rispettive posizioni, i motivi sono fondati nei termini e limiti appresso chiariti.

Innanzitutto non può condividersi l'affermazione della società, secondo la quale la tipologia di imposta di cui si era chiesto il rimborso, per essere specificamente disciplinata dal d.l. n. 258 del 2006, impediva comunque l'applicabilità di strumenti cautelari preposti alla tutela degli interessi della Amministrazione finanziaria. Una cosa è il riconoscimento del diritto al rimborso, a seguito dell'intervento della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (in causa C-228/05 del 14 settembre 2006) a tutela del principio della neutralità dell'iva, altro è invece, quanto al momento della esecuzione del rimborso, che l'Amministrazione finanziaria ritenga sussistenti presupposti della sua sospensione, in vista di una compensazione con altri crediti, o perché contesti la sussistenza stessa dei presupposti del diritto al rimborso, da intendersi ad esempio come denuncia della inesistenza delle spese dichiarate nelle fatture emesse.

Affermare quindi, come pretende la ricorrente, che il rimborso non poteva essere sospeso in termini generali, è pretesa erronea e infondata.

Ciò chiarito, premesso che in materia di iva i rimborsi sono disciplinati dagli artt. 38 bis e segg. del d.P.R. n. 633 del 1973, e che soprattutto la prima delle norme regolative prevede forme di garanzia, alla cui prestazione può essere tenuto il contribuente (commi 4, 5, e poi il comma 9 dell'art. 38 bis cit.), o forme di sospensione del rimborso (comma 8 dell'art. 38 bis, relativamente a verifiche su condotte penalmente rilevanti in materia di evasione d'imposta a mezzo di

operazioni inesistenti), nella giurisprudenza di legittimità, come in dottrina, si è posto l'interrogativo del rapporto tra la tutela cautelare prevista nel d.P.R. n. 633 del 1972 e gli altri istituti cautelari, disciplinati dall'art. 23 del d.lgs. n. 472 del 1997 e soprattutto dall'art. 69 del r.d. n. 2440 del 1923.

Per quanto qui di interesse è sufficiente evidenziare che l'esistenza di una specifica norma, dettata in materia di iva, non impedisce, in linea generale, il ricorso anche agli altri istituti. Infatti la lettura delle norme, secondo una interpretazione ormai prevalente, è nel senso di non escludere affatto la ricorribilità all'esercizio del potere di sospensione del pagamento previsto dall'art. 69, ultimo comma, del r.d. n. 2440 del 1923 (Cass., 5 maggio 2011, n. 9853; 28 marzo 2014, n. 7320; 31 ottobre 2017, n. 25893). Si è in particolare avvertito che «si tratta di garanzie aventi funzioni diverse: quella apprestata dal citato articolo 38 bis garantisce per l'ipotesi che il credito al rimborso sia insussistente, mentre quella prevista dal citato art. 69, garantisce la possibilità di operare la compensazione con i controcrediti dell'amministrazione».

Se tuttavia sussistono ragioni che riconoscono la possibilità di ricorrere ad istituti cautelari diversi dalle regole di rimborso contemplato nell'art. 38 bis cit., è altrettanto vero che si impone l'attenzione sui limiti del cumulo tra le garanzie apprestate da quest'ultima norma e gli altri strumenti cautelari.

A tal fine si è affermato che, in tema di rimborsi IVA, l'Amministrazione finanziaria che abbia chiesto e ottenuto dal contribuente la garanzia in base all'art. 38 bis, comma 1 (ora comma 4), d.P.R. n. 633 del 1972, durante il periodo di vigenza della medesima non può fare uso degli strumenti cautelari, rispetto ad essa alternativi, previsti dagli artt. 23, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997 e 69 del r.d. n. 2. 440 del 1923, determinandosi, altrimenti, una ingiustificata duplicazione della cautela in favore dell'amministrazione ed un carico eccessivo per il contribuente, in violazione del principio di collaborazione e buona fede posto dall'art. 10, comma 1, I. n. 212 del 2000, nonché del principio di solidarietà sancito dall'art. 2 Cost. che deve ispirare anche i rapporti tra Pubblica amministrazione e cittadino (Sez. U., 31 gennaio 2020, n. 2320).

Ebbene, a parte la specificità dell'ipotesi disciplinata dal comma 8 dell'art. 38 bis cit., per la quale non c'è necessità di applicare strumenti più generali, laddove invece la tutela cautelare si relazioni a fattispecie penali diverse, o anche alla sola prospettiva di compensazioni tra crediti, oppure ad accertamenti in corso, come sembrerebbe prospettarsi nel caso di specie, nulla impedisce che l'Ufficio faccia ricorso agli altri strumenti cautelari (cfr. Cass., 31 ottobre 2018, n. 27784), ma ciò deve essere ben chiaro e supportato da motivazione esaustiva. A tal fine si è sostenuto che in materia

tributaria la causa di sospensione del pagamento di un rimborso (cd. fermo amministrativo), prevista a favore dell'Amministrazione finanziaria dall'art. 23 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 - che costituisce disciplina specifica rispetto all'istituto di cui all'art. 69, comma 5, del r.d. n. 2440 del 1923- può essere fatta valere anche nel corso del giudizio che abbia ad oggetto l'impugnazione del silenzio-rifiuto sulla richiesta del rimborso medesimo, a condizione, però, che sia adottato un formale provvedimento di sospensione;

tale atto deve essere dotato dei requisiti prescritti dalla legge, compresa un'adeguata motivazione in ordine al *fumus boni iuris* della vantata ragione di credito da parte dell'Amministrazione, e portato a legale conoscenza dell'interessato, per garantirgli ogni tutela giurisdizionale (Cass., 11 novembre 2011, n. 23601).

Si è anche affermato che nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria vanti un credito nei confronti del contribuente di cui sia a sua volta debitrice, la stessa può adottare il provvedimento di sospensione del pagamento, previsto dalla disposizione tributaria speciale di cui all'art. 23, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997, nella formulazione anteriore alle modifiche apportate dall'art. 16, comma 1, lett. h), d.lgs. n. 158 del 2015, quando abbia notificato un atto di contestazione o di irrogazione della sanzione per violazioni tributarie, nei limiti della somma risultante dall'atto o dalla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo, altrimenti, in caso di mancata notifica ovvero di controcredito non tributario, può applicare il concorrente istituto generale del c.d. fermo amministrativo di cui all'art. 69, comma 6, del r.d. n. 2440 del 1923, sospendendo il pagamento delle somme dovute al contribuente, purché vanti una idonea ragione di credito e la pretesa sia connotata dal *fumus boni iuris* (Cass., 22 gennaio 2020, n. 1292; cfr. anche 31 ottobre 2017, n. 25893).

A conferma del rigore della disciplina, che per un verso ha apprestato gli strumenti idonei a tutelare i crediti erariali, ma per altro verso ha inteso apprestare controgaranzie a tutela dei diritti di credito insorgenti in capo al contribuente, nella giurisprudenza di legittimità si è altrettanto significativamente affermato che qualora l'amministrazione si sia avvalsa, in materia di rimborso dell'eccedenza detraibile dell'Iva, del fermo amministrativo previsto dall'art. 69 del r.d. n. 2440 del 1923, l'accertata insussistenza dei controcrediti, a cautela dei quali il fermo era stato disposto, comporta che il credito richiesto a rimborso produce interessi anche nel periodo di vigenza del fermo, con decorrenza dal momento in cui essi sono diventati esigibili (Cass., 19 maggio 2022, n. 16097).

Questi gli approdi della giurisprudenza, la motivazione della sentenza è del tutto eccentrica, perché fondata su una lunga rappresentazione dei presunti meccanismi di funzionamento degli strumenti cautelari a disposizione dell'Amministrazione finanziaria (senza che lasci comprendere a quale disciplina si riferisca), distinguendo a seconda che il contribuente abbia inteso offrire o meno una garanzia, e, ancora, se gli atti impositivi siano o meno definitivi, per poi rapidamente concludere sulla correttezza della sospensione del rimborso iva disposta dall'Agenzia delle entrate, perché alcuna garanzia era stata concessa dalla contribuente.

Ma in tal modo la decisione ha innanzitutto sovrapposto le modalità operative appartenenti a strumenti cautelari diversi, non consentendo neppure di identificare se e a quale di essi si facesse riferimento; ha raggiunto conclusioni estemporanee, neppure cogliendo il senso delle ragioni, fondate o meno, rappresentate dalla società; non ha neppure esaminato le questioni fattuali addotte dalla difesa della società, in ordine al venir meno dei presupposti per disporre la sospensione; non ha lasciato intendere a quale degli istituti, nel caso concreto, l'Agenzia delle entrate abbia inteso ricorrere. Tutto ciò senza tener conto in alcun modo dei principi di diritto che la giurisprudenza ha elaborato in materia.

Il terzo ed il quarto motivo vanno in conclusione accolti.

Il quinto motivo, con il quale la società ha lamentato la violazione e falsa applicazione dell'art. 3, della I. 241 del 1990, dell'art. 7 della I. 27 luglio 2000, n. 212, degli artt. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992, e 23, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 1, 3 e 4, cod. proc. civ., quanto al difetto di motivazione della sospensione del rimborso, resta assorbito dall'accoglimento dei precedenti motivi.

La sentenza deve essere cassata e il giudizio va rinviato alla Corte di giustizia tributaria della Lombardia, che in diversa composizione dovrà riesaminare la controversia, tenendo conto dei principi enunciati, oltre che liquidare le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il terzo e quarto motivo nei termini di cui in motivazione, rigetta il primo e il secondo, assorbito il quinto. Cassa la sentenza e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, cui demanda, in diversa composizione, anche la liquidazione delle spese processuali del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il giorno 25 ottobre 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza