

Sentenza del 06/08/2024 n. 22245 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società contribuente aveva proposto ricorso avverso il provvedimento di diniego del rimborso del credito IVA, relativo all'anno 2012, pari ad Euro 49.323,00, emesso dall'Ufficio perché "società di comodo", in relazione alle perdite sistematiche nei periodi di imposta 2009, 2010 e 2011.

2. La Commissione tributaria provinciale, con sentenza n. 263/2016, aveva rigettato il ricorso, ritenendo che la chiara lettura ed interpretazione dell' art. 30 , comma 4, della legge n. 724 del 1994 non lasciasse spazio a possibilità di rimborso.

3. La Commissione tributaria di secondo grado di Trento ha rigettato l'appello proposto dalla società contribuente, ritenendo che era corretto il richiamo dell'Ufficio all'art. 2, commi da 37 (recte: 36) decies a 36-duodecies del decreto legge n. 138 del 2011 e che risultava documentalmente provato che la società CVM Srl fosse stata in perdita nel triennio 2009 - 2010 - 2011 e non operativa nel 2012 e che, pertanto, non poteva chiedere il rimborso dell'eccedenza IVA esposta nella dichiarazione relativa all'anno 2012.

4. I giudici di secondo grado, in particolare, hanno affermato che il motivo per cui non si poteva accogliere l'appello era che la causa di disapplicazione in discussione non risultava invocabile poiché non era temporalmente applicabile nell'anno 2011, ultimo del periodo di osservazione rilevante per la Società CVM Srl, come ben indicato anche nel richiamato provvedimento della Agenzia delle Entrate n. 87956 del 21 giugno 2012, comma 2: ".....le situazioni oggettive individuate nel paragrafo precedente consentono la disapplicazione automatica della disciplina delle società in perdita sistematica a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge n. 148 del 2011

5. La società CVM, unipersonale, in liquidazione, ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a due motivi.

6. L'Agenzia delle Entrate si è costituita al fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione della causa ai sensi dell' art. 370 , primo comma, cod. proc. civ.

Motivi della decisione 1. Il primo motivo deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione dell' art. 2 , commi 36-decies e 36-duodecies, del decreto legge n. 138 del 2011 , convertito, con modificazioni, dalla legge n. 148 del 2011 , e dell' art. 30 , commi 4 e 4-ter della legge n. 724 del 1994 , anche in relazione all'applicazione del Provvedimento n. 87956 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2012 e la violazione o falsa applicazione degli artt. 10 , 11 e 12 preleggi e degli artt. 3 e 10 della legge n.

212 del 2000 . Il dato letterale delle norme richiamate era chiaro nell'individuare la possibilità di disapplicare la disciplina della "società in perdita sistematica" sin dal 2012 se in uno dei tre esercizi antecedenti (periodo di osservazione) vi fossero stati i presupposti oggettivi individuati nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2012 (stato di liquidazione e impegno a cancellarsi l'anno seguente). La tesi formulata nell'impugnata sentenza, confondendo tra periodo di osservazione e periodo di applicazione della nuova normativa di cui all' art. 2 , commi 36-decies e 36-duodecies, del decreto legge n. 138 del 2011 , aveva errato nel posticipare la decorrenza della causa oggettiva di disapplicazione prevista dal provvedimento del Direttore Agenzia Entrate n. 87956 dell'11 giugno 2012, all'anno successivo a quello di entrata in vigore della nuova disciplina sulle "società in perdita sistematica". In tal modo l'interpretazione proposta in sentenza contrastava con il dettato dell' art. 12 preleggi, dovendosi attribuire preminenza al significato letterale delle norme, secondo la loro connessione, e valorizzare l'intenzione del legislatore che, nella fattispecie, era quella di introdurre a partire dal 1 gennaio 2012 la nuova disciplina delle "società in perdita sistematica" e, con la stessa decorrenza, quella delle cause di disapplicazione di essa in determinati casi dei quali, alcuni, potevano essere individuati dall'Amministrazione. La lettura delle norme in esame da parte della sentenza impugnata si poneva in contrasto anche con un'interpretazione logico-sistematica, in quanto la normativa che aveva esteso la penalizzazione alle "società in perdita sistematica" di cui all' art. 2 , comma 36-decies, del decreto legge n. 138 del 2011 e previsto un contestuale rinvio all'efficacia delle cause di non applicazione della disciplina stabilite dall' art. 30 della legge n. 724 del 1994 , era in vigore dal 2012, ossia dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di pubblicazione della legge di conversione n. 148 del 2011 , come stabilito al successivo art. 2 , comma 36-duodecies del decreto legge n. 138 del 2011 . L' art. 30 , comma 4-ter, della legge n. 724/1994 (introdotto con la legge n. 244 del 2007 , art. 1 , comma 128) all'epoca già prevedeva la facoltà che con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate fossero "individuate determinate situazioni oggettive in presenza delle quali è consentito disapplicare le disposizioni del presente articolo, senza dover assolvere all'onere di presentare l'istanza di interpello di cui al comma 4-bis". Quindi se già dal 2012 operava il nuovo regime per le "società in perdita sistematica" era logico e conforme al dato normativo che operassero sin da quel momento anche le cause di disapplicazione di esso, tra le quali quelle stabilite in virtù dell' art. 30 , comma 4-ter, della legge n. 724 del 1994 tramite provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. Innestandosi il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate in questa disciplina già in vigore ed operativa non si poteva assumere che le cause oggettive di disapplicazione automatica ivi previste dovessero avere efficacia posticipata all'anno successivo. Il Provvedimento del Direttore Agenzia delle Entrate era, infatti, entrato in vigore immediatamente in data 11 giugno 2012, mediante pubblicazione sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate (equivalente alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale ai sensi dell' art. 1 , comma 361, della legge n. 244 del 2007), secondo il principio per cui gli atti normativi, anche da fonte secondaria, erano atti ad efficacia istantanea o, eventualmente, vigenti dopo i quindici giorni di vacatio legis previsti dall' art. 10 preleggi. In ultimo, la normativa consentiva sin dal 2012 di far valere le cause di disapplicazione automatica della disciplina sulle "società in perdita sistematica", anche in ossequio alla tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente di cui all' art. 10 della legge n. 212 del 2000 .

2. Il secondo motivo deduce, in relazione all' art. 360 , comma primo, n. 3, cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione dell' art. 1 del D.P.R. n. 442 del 1997 , anche in relazione all' art. 12 preleggi, ovvero del principio generale del cd. comportamento concludente in ordine alla manifestazione dell'impegno della società ricorrente a disporre la sua cancellazione dal registro delle imprese al fine di far valere la causa di disapplicazione della disciplina sulle "società in perdita sistematica" e, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., l'omesso esame dell'impossibilità di indicare nella modulistica della dichiarazione anno 2011 dell'impegno alla cancellazione dal registro imprese nell'anno successivo e rilevanza di tale circostanza resa nota all'Amministrazione con altri atti e fatti concludenti. L'esercizio della facoltà di avvalersi della summenzionata causa di disapplicazione doveva intendersi validamente esercitato anche se il modello della dichiarazione dei redditi 2011 non prevedeva ancora la casella del quadro (omissis) per manifestare l'opzione di impegno alla cancellazione entro l'anno successivo della società in perdita sistematica ed in stato di liquidazione. Sotto tale aspetto la sentenza era incorsa in violazione di legge avendo omesso di applicare, quantomeno in via analogica, il principio dell'idoneità del comportamento concludente manifestato dalla società CVM Srl come sancito dall' art. 1 del D.P.R .n. 442 del 1997 . Sotto altro profilo la questione della rilevanza o meno dell'esposizione nelle dichiarazioni della società del suo stato di liquidazione e della comunicazione di essere cessata nel 2012 al fine dell'operatività della causa di disapplicazione di cui al Provvedimento del 12 giugno 2012 costituiva un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti e, tuttavia, la Commissione tributaria regionale non si era espressa in modo esplicito sulla valenza del comportamento concludente delle comunicazioni fatte dalla società all'Ufficio fiscale riguardo allo status ed all'effettività della sua cancellazione dal registro imprese nell'anno 2012.

3. I motivi, che devono essere trattati unitariamente perché strettamente connessi, sono fondati.

3.1 Il decreto legge 13 agosto 2011, n. 138 (cosiddetta "Manovra di Ferragosto"), convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148 , pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 216 del 16 settembre 2011 ed entrata in vigore il 17 settembre 2011, ha stabilito che una società acquisisce la qualifica di società di comodo e, di conseguenza, soggiace alle restrizioni e alle penalizzazioni previste dall' art. 30 delle legge 23 dicembre 1994, n. 724 , qualora abbia dichiarato perdite fiscali per tre periodi d'imposta consecutivi, oppure abbia dichiarato perdite fiscali per due di tali periodi e, per il restante periodo, un reddito inferiore a quello minimo determinato ai sensi dell' art. 30 , comma 3, della legge n. 724 del 1994 . Più specificamente l' art. 2 , commi 36-decies e 36-undecies, del decreto legge n. 138 del 2011 (nella versione ratione temporis vigente, anteriore alla modifica introdotta dall' art. 18 , comma 1, del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175) stabilisce che le società e gli enti indicati nel comma 1 del citato art. 30 assumono automaticamente la qualifica di "società di comodo" nell'ipotesi in cui abbiano dichiarato perdite fiscali per tre esercizi consecutivi o abbiano evidenziato, nell'arco di tre esercizi, perdite fiscali in due di tali esercizi e nell'altro un reddito inferiore a quello minimo determinato in base all' art. 30 , comma 3, della legge n. 724 del 1994 .

Al verificarsi di tali presupposti, si applica la disciplina delle società non operative con riferimento al primo periodo d'imposta successivo al triennio (o quinquennio) sul quale è stata operata la verifica e tale presunzione (legale) di non operatività trova applicazione nei confronti

di tutti i soggetti indicati nell' art. 30 , comma 1, della legge n. 724 del 1994 (società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, sia quelle in contabilità ordinaria che quelle in regime contabile semplificato, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, mentre non interessa le società cooperative e di mutua assicurazione, le società semplici e gli enti commerciali e non commerciali residenti).

La finalità perseguita dalla novella legislativa in commento con l'art. 2, commi 36-decies, 36-undecies e 36-duodecies (che è stata abrogata dall' art. 9 , comma 1, del decreto legge 21 giugno 2022, n. 73 , convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2022, n. 122 , a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022), secondo autorevole dottrina, non è diversa da quella sottesa all'introduzione, dell' art. 24 , comma 1, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78 , dell'obbligo, posto in capo all'Amministrazione finanziaria, di svolgere un'attività di vigilanza ad hoc sulle imprese che si dichiarano in perdita per almeno due esercizi consecutivi ed, infatti, entrambe le previsioni normative rispondono all'esigenza di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale, di cui il ripetersi di dichiarazioni in perdita può rappresentare un fattore sintomatico, se si considera che si tratta di una condotta che, almeno in linea di principio, esula da ogni logica economica ed imprenditoriale e depone per un posizionamento fuori mercato dell'impresa.

In particolare, l'assunzione della qualifica di "società di comodo", quale conseguenza della reiterata dichiarazione di perdite fiscali, comporta l'applicazione delle diverse restrizioni previste per le società che non superano il test di operatività basato sui ricavi e, con specifico riferimento all'Iva (imposta che rileva nel caso in esame), l'impossibilità di richiedere a rimborso, di cedere o di utilizzare in compensazione orizzontale il credito Iva eventualmente spettante, nonché la perdita definitiva del credito medesimo nell'ipotesi in cui per tre annualità consecutive la società risulti non operativa e nelle stesse annualità effettui operazioni rilevanti ai fini Iva di importo inferiore a quello presunto in base all'applicazione delle percentuali previste per la determinazione della soglia minima di ricavi.

3.2 Con specifico riferimento alla decorrenza della normativa dettata in tema di società in perdita sistematica, l' art. 2 , comma 36-duodecies, del decreto legge n. 138 del 2011 , prevede espressamente che la disciplina si applica a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del detto decreto, cioè alla data del 17 settembre 2011, ovvero a partire dall'esercizio 2012 e che, con riferimento al periodo di imposta 2012, la situazione reddituale che viene in rilievo è quella del triennio 2009,2010 e 2011.

Come è stato affermato dalla dottrina, sotto il profilo pratico, il triennio che occorre monitorare, per verificare la sussistenza delle condizioni sopra descritte, ha carattere "mobile", ossia varia di anno in anno. Così, per stabilire se, in base alla nuova normativa, una società sia in perdita sistematica con riferimento al periodo d'imposta 2012, si dovrà monitorare il triennio 2009-2011, mentre per stabilire se la medesima società sia da classificare tale per il successivo periodo d'imposta 2013, occorrerà avere riguardo al triennio 2010 - 2012.

3.3 L' art. 2 , comma 36-decies, del decreto legge n. 138 del 2011 prosegue stabilendo che "Restano ferme le cause di non applicazione della disciplina in materia di società non operative di cui al predetto art. 30 della legge n. 724 del 1994 ", così come le società possono disapplicare

la disciplina sulle società in perdita sistematica di cui al citato articolo 2, commi 36-decies e ss., senza dovere assolvere all'onere di presentare istanza di interpello di cui al comma 4-bis dell' art. 30 della legge n. 724 del 1994 , anche qualora la società si trovi in una delle situazioni oggettive, individuate dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2012 , n. prot. (omissis) (e prima ancora dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2008 , n. prot. (omissis), in materia di società "non operative").

Più specificamente, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, con provvedimento dell'11 giugno 2012, ha disposto che: "Ai sensi del combinato disposto del comma 36-decies dell' articolo 2 del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138 , convertito, con modificazioni, nella legge 14 settembre 2011, n. 148 , e del comma 4-ter dell' articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e successive modificazioni, possono disapplicare la disciplina sulle società in perdita sistematica di cui al citato articolo 2, commi 36-decies e seguenti, senza dover assolvere all'onere di presentare istanza di interpello le società che in almeno uno dei tre periodi d'imposta indicati nel comma 36-decies del citato articolo 2, si trovano in una delle seguenti situazioni: a) società in stato di liquidazione che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal registro delle imprese a norma degli articoli 2312 e 2495 del codice civile entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva. La disapplicazione opera con riferimento al periodo di imposta in corso alla data di assunzione del predetto impegno, a quello precedente e al successivo, ovvero con riferimento all'unico periodo di imposta di cui all' articolo 182 , commi 2 e 3, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni ed integrazioni".

L' art. 182 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (richiamato) recita: "Per le imprese individuali e per le società in nome collettivo e in accomandita semplice il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione è determinato in base al bilancio finale, che deve essere redatto anche nei casi di cui all'articolo 66. Se la liquidazione si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, il reddito relativo alla residua frazione di tale esercizio e a ciascun successivo esercizio intermedio è determinato in via provvisoria in base al rispettivo bilancio, ovvero a norma dell'articolo 66 se ne ricorrono i presupposti, salvo conguaglio in base al bilancio finale. Se la liquidazione si protrae per più di tre esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio, nonché in caso di omessa presentazione del bilancio finale, i redditi così determinati, ancorché già tassati separatamente a norma degli articoli 17 e 21, si considerano definitivi e ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche concorrono a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei familiari partecipanti all'impresa o dei soci per i periodi di imposta di competenza. Se la liquidazione si chiude in perdita si applicano le disposizioni dell'articolo 8 (comma 2). Per le società soggette all'imposta di cui al titolo II, il reddito relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione è determinato in base al bilancio finale. Se la liquidazione si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio il reddito relativo alla residua frazione di tale esercizio e ciascun successivo esercizio intermedio è determinato in via provvisoria in base al rispettivo bilancio, liquidando la relativa imposta salvo conguaglio in base al bilancio finale; le perdite di esercizio anteriori all'inizio della liquidazione non compensate nel corso di questa ai sensi dell'articolo 84 sono ammesse in diminuzione in sede di conguaglio. Se la liquidazione si protrae per più di cinque esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio, nonché in caso di omessa presentazione del bilancio finale, i redditi determinati in via

provvisoria si considerano definitivi e ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche i redditi compresi nelle somme percepite o nei beni ricevuti dai soci, ancorché già tassati separatamente a norma degli articoli 17 e 21, concorrono a formarne il reddito complessivo per i periodi di imposta di competenza (comma 3)".

La situazione oggettiva individuata al paragrafo 1, lettera a), consente, dunque, la disapplicazione automatica della disciplina sulle società in perdita sistematica a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge n. 148 del 2011, ovvero a decorrere dal 2012. Al ricorrere di detta situazione è consentito disapplicare automaticamente la disciplina sulle società in perdita sistematica, senza necessità di presentare istanza di disapplicazione e la individuata situazione oggettiva è riferita esclusivamente ad uno solo dei periodi d'imposta indicati nel comma 36-decies del citato articolo 2, determinando un immediato effetto interruttivo del periodo di osservazione di riferimento.

3.4 La ricostruzione normativa di cui innanzi rende ragione della rilevanza delle doglianze. Ed invero, ritiene la Corte che l'esegesi normativa adottata dai giudici tributari di merito non sia corretta, dovendosi ritenere che, sul presupposto posto a fondamento del diniego all'istanza di rimborso Iva che la società ricorrente era una società in perdita sistematica ("l'Agenzia delle Entrate aveva negato il rimborso del credito Iva sul presupposto che la società aveva avuto perdite nel triennio 2009, 2010 e 2011, cfr. pag. 2 del ricorso per cassazione"), la stessa era dal 2009 in stato di liquidazione (dunque nel triennio indicato dall'art. 2, comma 36-decies, ovvero il triennio 2009, 2010 e 2011), si era cancellata nel 2012 ed aveva chiesto il rimborso del credito Iva nella dichiarazione presentata il 22 febbraio 2013, ciò in conformità al dato letterale delle norme richiamate secondo cui la non applicazione della presunzione legale sulle società in perdita sistematica era applicabile sin dal 2012 se nei tre esercizi antecedenti (o in uno di essi) si fossero verificati i presupposti oggettivi individuati per l'operatività della causa di disapplicazione, ovvero lo stato di liquidazione e l'impegno a cancellarsi, né rilevava, come ha assunto la Commissione tributaria di secondo grado (questa volta correttamente) il dato meramente formale della mancata indicazione nell'apposita sezione dedicata alle società non operative (quadro (omissis)) dello status di soggetto in perdita sistematica e della causa di disapplicazione invocata (tenuto conto che il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. (omissis) è entrato in vigore in data 11 giugno 2012 mediante pubblicazione sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate e la disapplicazione della presunzione legale in tema di società in perdita sistematica poteva essere richiesta a partire dal 2012). Peraltro, rileva dagli atti che la società contribuente aveva esposto nel quadro frontespizio lo stato di liquidazione e la cessazione dell'attività avvenuta nel 2012. Ed invero poco chiara è la motivazione della Commissione tributaria di secondo grado, laddove, a pag. 4, rileva che la società CVM Srl "risultava non operativa nel 2012 e pertanto non poteva chiedere rimborso dell'eccedenza Iva esposta nella dichiarazione relativa all'anno 2012" e a pag. 5 afferma che "la causa di disapplicazione in discussione non risulta invocabile poiché, temporalmente, non applicabile nell'anno 2011, ultimo del periodo di osservazione rilevante per la Società CVM Srl. Come ben indicato nel richiamato provvedimento della AGENZIA delle ENTRATE n. (omissis) del 21.06.2012, comma 2: "...le situazioni oggettive individuate nel paragrafo precedente consentono la disapplicazione automatica della disciplina delle società in perdita sistematica a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge n. 148 del 2011 ."""). Anche dalla sentenza impugnata emerge, a pag.

4, che la società è stata posta in liquidazione il 6 agosto 2009 ed è stata in liquidazione volontaria dal 2009 fino alla cancellazione avvenuta nel 2012; la stessa società, poi, aveva chiesto il rimborso del credito Iva mediante presentazione in data 22 febbraio 2013 della dichiarazione Iva relativa all'anno 2012, nel corso del quale aveva cessato l'attività provvedendo alla cancellazione dal Registro delle Imprese. La stessa Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 23/E dell'11 giugno 2012, specifica che, ai fini della disciplina sulle società in perdita sistematica, le cause di disapplicazione automatica indicate nel provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2012, n. (omissis), assumono rilevanza esclusivamente nel periodo di osservazione (cfr. pag. 6 della Circolare richiamata). L'interpretazione dei giudici di secondo grado che affermano la non applicazione al caso in esame della causa di disapplicazione si pone in contrasto, in ultimo, con i principi costituzionali di uguaglianza, di ragionevolezza e di capacità contributiva, di cui agli artt. 3 e 53, Cost., in ragione del fatto che, pur in presenza di due disposizioni identiche, una dettata in tema di società non operative e l'altra dettata in tema di società in perdita sistematica avvinte da una stessa "ratio", si avrebbe un trattamento difforme tra società "non operative", alle quali la causa di disapplicazione in esame si applicherebbe e le società "in perdita sistematica" nei confronti delle quali la stessa causa non sarebbe operativa (cfr. in tema, ma con riferimento alle società in concordato preventivo, Cass., 20 aprile 2023, n. 1720, secondo cui "la disapplicazione opera con riferimento ai periodi d'imposta precedenti all'inizio delle predette procedure, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure medesime").

4. Per le ragioni di cui sopra, il ricorso deve essere accolto; la sentenza impugnata va cassata e la causa deve essere rinviata alla Corte di giustizia di secondo grado di Trento, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di giustizia di secondo grado di Trento, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza