



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI PADOVA

SEZIONE 3

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<u>QUAGLIA</u>	<u>UGO</u>	<u>Presidente</u>
<input type="checkbox"/>	<u>CHIETTINI</u>	<u>ALMA</u>	<u>Relatore</u>
<input type="checkbox"/>	<u>SARTORE</u>	<u>MARTINO</u>	<u>Giudice</u>
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 572/2017
depositato il 20/10/2017

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T6S011305052/2016 IRPEF-ADD.REG. 20
 - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T6S011305052/2016 IRPEF-ADD.COM. 2012
 - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T6S011305052/2016 IRPEF-ALTRO 2012
 - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T6S021305008/2016 IRAP 2012
- contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE PADOVA
VIA SAN FIDENZIO N. 2 35129

proposto dai ricorrenti:

[REDACTED]

difeso da:

D'AMBROSI FRANCESCO
PASSAGGIO GAUDENZIO 35100 PADOVA PD

difeso da:

PACCAGNELLA AVV. FABRIZIO
PIAZZALE STAZIONE N. 6 35131 PADOVA PD

[REDACTED]

difeso da:

D'AMBROSI FRANCESCO

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 572/2017

UDIENZA DEL

06/03/2018 ore 15:00

N°

253/2018

PRONUNCIATA IL:

06/03/2018

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA

10/04/2018

Il Segretario

IL SEGRETARIO
Enrica BERTELLI



(segue)

PASSAGGIO GAUDENZIO 35100 PADOVA PD

difeso da:
PACCAGNELLA AVV. FABRIZIO
PIAZZALE STAZIONE N. 6 35131 PADOVA PD

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 572/2017

UDIENZA DEL

06/03/2018 ore 15:00

FATTO

1. [REDACTED] S.p.A., società che esercita l'attività di "broker di assicurazioni", presentò nel settembre 2013 il modello Unico dichiarazione 2013/SP e il modello Irap/2013, per i redditi percepiti nell'anno 2012.

Successivamente, l'Ufficio delle imposte notificò alla Società un invito a comparire chiedendo di produrre tutta la documentazione relativa ai rapporti intrattenuti nell'anno 2012 con l'Associazione Sportiva [REDACTED]

La parte contribuente non ottemperò all'invito ma il 14 dicembre 2016 presentò due dichiarazioni integrative con le quali, ravvedendosi, rettificò in aumento il reddito d'impresa: + euro 8.000,00 a titolo di imponibile e + euro 1.680,00 per IVA, e versò le pertinenti maggiori imposte con interessi e sanzioni.

2. Nel dicembre 2016 l'Agenzia delle Entrate notificò due avvisi di accertamento, rispettivamente ad [REDACTED] S.p.A. e al socio e legale rappresentante [REDACTED] con i quali ha rettificato in aumento il reddito dichiarato dalla società nell'esercizio 2012: + euro 16.000,00 a titolo di imponibile e + euro 3.360,00 per IVA, ossia per il doppio degli importi oggetto delle dichiarazioni integrative.

I provvedimenti accertano pertanto - tenendo conto di quanto denunciato con le dichiarazioni integrative - minori componenti negative di reddito per complessivi euro 9.680,00 a causa dell'indebita deduzione di costi per l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti (servizi pubblicitari/sponsorizzazioni) emesse dall'Associazione Sportiva [REDACTED]

3. Con unico ricorso [REDACTED] S.p.A. e il socio accomandatario [REDACTED] hanno impugnato detti avvisi di accertamento, precisamente indicati in epigrafe, e per suffragare la pretesa illegittimità dei due provvedimenti hanno introdotto venti motivi di diritto:

A) --- motivi di illegittimità propria dell'atto notificato ad [REDACTED] di illegittimità derivata per l'atto notificato al socio:

I - violazione dell'art. 24 del d.lgs. n. 82 del 2005, in combinato disposto con l'art. 42, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973, per impossibilità di verificare la validità e l'integrità della firma digitale asseritamente apposta sull'originale informatico dell'avviso di accertamento;

II - violazione dell'art. 23 del d.lgs. n. 82 del 2005, per l'impossibilità di comprendere l'identità del funzionario che avrebbe apposto la certificazione di conformità all'originale

informatico della copia analogica (cartacea) dell'avviso di accertamento notificato, nonché difetto di autorizzazione, in capo allo stesso funzionario, ad attestare la predetta conformità; con i primi due motivi si afferma che non vi sarebbe prova della legittima sottoscrizione digitale dell'atto notificato, né dell'identità del funzionario che ha firmato l'attestazione di conformità di esso con l'originale informatico, né che il sottoscrittore sia stato previamente autorizzato a rilasciare la citata attestazione di conformità;

III - violazione dell'art. 42, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 perché l'avviso è stato sottoscritto da un funzionario con qualifica di Capo Team anziché dal Direttore dell'Ufficio senza che sia stata prodotta la delega;

IV - violazione degli artt. 24 della Cost., 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 7 della l. n. 212 del 2000 per difetto di motivazione, a causa dell'omessa allegazione di atti e documenti posti a fondamento dell'accertamento stesso (l'indagine fiscale a carico dell'Associazione Sportiva Basket Team 2000 e la denuncia alla Procura del sig. Pedrazzini), documenti sconosciuti alla parte perché relativi a indagini condotte a carico di soggetti terzi;

V - violazione degli artt. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 51 del d.P.R. n. 633 del 1972, in combinato disposto con l'art. 10 della l. n. 212 del 2000, in ragione della carenza di istruttoria posta in essere dall'Agenzia delle Entrate che non ha dato corso alla richiesta di parte contribuente di incrociare e verificare i dati relativi agli altri fornitori di Assigroup;

VI - violazione dell'art. 39, comma 1, lettera d), del d.P.R. n. 600 del 1973, in combinato disposto con gli artt. 2727 e 2729 c.c. e con gli artt. 7 della l. n. 212 del 2000 e 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, poiché l'unica presunzione utilizzata dall'Ufficio sarebbe rappresentata dalle risultanze del c.d. "spesometro per l'anno 2012" estratto a mezzo del software in dotazione all'Agenzia, ma il dato così desunto non integrerebbe una presunzione grave, precisa e concordante;

VII - violazione degli artt. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 7 della l. n. 2012 del 2000 per difetto di motivazione, nonché dell'art. 109, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986, attesa l'apodittica qualificazione di "*operazioni oggettivamente inesistenti*" a quelle di sponsorizzazione intercorse tra Assigroup e l'Associazione Sportiva [REDACTED]

VIII - violazione dell'art. 8, comma 1, del d.l. n. 16 del 2012, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della l. n. 44 del 2012, a causa dell'illegittima contestazione dell'ineducibilità di costi prima dell'esercizio dell'azione penale da parte del Pubblico ministero;



IX - infondatezza dell'atto impugnato e conseguente illegittimità derivata dall'atto notificato al socio, perché lo "spesometro" utilizzato dall'Agenzia avrebbe raddoppiato il numero delle fatture indicate negli "spesometri dei contribuenti": in altri termini, l'accertamento sarebbe fondato su di un dato errato generato dal cattivo funzionamento del software, anomalia di cui l'Amministrazione era a conoscenza;

X - manifesta irragionevolezza dell'avviso di accertamento, poiché dalla ricostruzione operata dall'Agenzia nell'anno 2012 l'ammontare complessivo dei costi (euro 51.548,00) risulterebbe maggiore del reddito d'impresa accertato (euro 50.721,00);

XI - violazione dell'art. 29, comma 1, lett. a), del d.l. n. 78 del 2010 in combinato disposto con l'art. 480 c.p.c., a causa dell'omessa specificazione degli importi complessivamente dovuti a titolo di tributi, sanzioni e interessi;

XII - violazione dell'art. 29, comma 1, lett. b) e c), del d.l. n. 78 del 2010, a causa dell'omessa indicazione della sospensione *ex lege* dell'esecuzione forzata nonché dei motivi integranti il fondato pericolo per il positivo esito della riscossione;

XIII - violazione dell'art. 29, comma 1, lett. g), del d.l. n. 78 del 2010 in combinato disposto con l'art. 36, comma 4 ter, del d.l. n. 248 del 2007, per la mancata indicazione dei responsabili dei procedimenti di formazione del titolo esecutivo e del precetto;

B) --- motivi di illegittimità propria dell'atto notificato al socio;

XIV - violazione dell'art. 24 del d.lgs. n. 82 del 2005, in combinato disposto con l'art. 42, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973, per impossibilità di verificare la validità e l'integrità della firma digitale asseritamente apposta sull'originale informatico dell'avviso di accertamento;

XV - violazione dell'art. 23 del d.lgs. n. 82 del 2005, per l'impossibilità di comprendere l'identità del funzionario che avrebbe apposto la certificazione di conformità all'originale informatico della copia analogica (cartacea) dell'avviso di accertamento notificato, nonché difetto di autorizzazione, in capo allo stesso funzionario, ad attestare la predetta conformità;

XVI - violazione dell'art. 42, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973, perché l'avviso è stato sottoscritto da un funzionario con qualifica di Capo Team anziché di Direttore dell'Ufficio senza che sia stata prodotta la delega;

XVII - violazione degli artt. 42 e ss. del d.P.R. n. 600 del 1973, a causa della totale incongruenza tra gli importi recati a titolo di imposte nell'avviso di accertamento e quelli indicati nelle modalità di pagamento allegate all'atto sub allegato 1;

XVIII - violazione dell'art. 29, comma 1, lett. a), del d.l. n. 78 del 2010 in combinato disposto con l'art. 480 c.p.c., a causa dell'omessa specificazione degli importi complessivamente dovuti a titolo di tributi, sanzioni e interessi;

XIX - violazione dell'art. 29, comma 1, lett. b) e c), del d.l. n. 78 del 2010, a causa dell'omessa indicazione della sospensione *ex lege* dell'esecuzione forzata nonché dei motivi integranti il fondato pericolo per il positivo esito della riscossione;

XX - violazione dell'art. 29, comma 1, lett. g), del d.l. n. 78 del 2010 in combinato disposto con l'art. 36, comma 4 ter, del d.l. n. 248 del 2007, a causa dell'omessa indicazione dei responsabili dei procedimenti di formazione del titolo esecutivo e del precetto.

Il contribuente conclude chiedendo l'annullamento degli avvisi di accertamento impugnati.

4. L'Agenzia delle Entrate, Direzione provinciale di Padova, si è costituita in giudizio e, dopo aver controdedotto nel merito delle censure ed eccepito la tardività con cui è stata introdotta l'impugnazione dell'avviso di accertamento notificato al socio, conclude chiedendo la reiezione del ricorso.

5. Con memoria depositata il 23.2.2018 parte ricorrente ha eccepito l'inammissibilità della costituzione in giudizio dell'Amministrazione finanziaria avvenuta con le modalità proprie del processo telematico tributario; ha opposto che, in base a quanto prescriveva il comma 6 dell'art. 2 del d.lgs. n. 82 del 2005, all'epoca della notifica degli avvisi impugnati i provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate avrebbero dovuto essere formati in via analogica e recare sottoscrizione autografa; ha riaffermato che non vi sarebbe prova su chi sia il funzionario che ha firmato la certificazione di conformità apposta a pag. 1 degli avvisi; ha sostenuto le censure già introdotte sottolineando come l'Amministrazione non abbia replicato al IX motivo con il quale è stato dedotto che lo "spesometro" utilizzato dall'Agenzia avrebbe raddoppiato il numero delle fatture indicate negli "spesometri dei contribuenti" e quindi che l'accertamento sarebbe fondato su di un dato errato generato dal cattivo funzionamento del software utilizzato; ha riaffermato che l'unico elemento documentale offerto dall'Ufficio a conforto dell'accertamento - che è dunque intervenuto sul *quantum* della pretesa tributaria - consiste in un foglio di carta con una tabellina formata dall'Agenzia che dovrebbe rappresentare lo "spesometro" come visibile a video; ha ripetuto che non le potrebbe essere contestato l'elemento soggettivo, vale a dire la consapevolezza di quanto eventualmente posto in essere dall'Associazione Sportiva [REDACTED]; ha, da ultimo, contestato l'eccezione di tardività del ricorso introdotto dal socio.



5. All'udienza pubblica del giorno 6 marzo 2018, udita la relazione del giudice relatore, i procuratori delle parti hanno diffusamente esposto le rispettive tesi e insistito per le opposte conclusioni come indicate nelle memorie scritte.

La causa è stata poi trattenuta per la decisione.

DIRITTO

1. Pregiudizialmente occorre prendere atto che in pubblica udienza il difensore dell'Amministrazione ha ritrattato l'eccezione di tardività del ricorso presentato dal socio accomandatario avverso l'avviso di accertamento n. T65011305052/2016, notificato il 28 dicembre 2016, eccezione peraltro palesemente infondata posto che l'atto introduttivo del giudizio è stato notificato il 26 maggio 2017 nel rispetto dei termini stabiliti dagli art. 17 bis e 21 c.p.t.

2.1. Sempre in sede pregiudiziale occorre esaminare l'eccezione di inammissibilità della costituzione in giudizio dell'Amministrazione finanziaria con le modalità del processo telematico tributario e non con il deposito di memoria cartacea (posto che il ricorso è stato depositato in forma cartacea), in asserita violazione del combinato disposto dell'art. 9, comma 1, e dell'art. 10, commi 1 e 3, del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 23.12.2013, n. 163, "Regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione delle disposizioni contenute nell'articolo 39, comma 8, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111".

2.2. La questione, nel più recente periodo, è stata oggetto d'esame di alcune Commissioni tributarie e il Collegio è a conoscenza che le decisioni sul punto non sono state univoche.

2.2.1. Infatti alcuni Collegi giudicanti hanno ritenuto che:

- "la costituzione, la proposizione del ricorso e le comunicazioni conseguenti alle stesse, possono essere effettuate tutte - nessuna esclusa - in via telematica, dal che ne consegue che tutto il prosieguo del processo tributario, ivi compreso l'atto di appello, potrà essere effettuato con tale formula ... non appare condivisibile l'inverso, vale a dire, la modifica di un iter da cartaceo ... superando così, di colpo, la normativa specifica in tema di notifica degli atti che rimane senz'altro quella sancita dalle norme del c.p.c." (cfr., Commis. Trib. Reg. Toscana, Sez. V, 31.5.2017, n. 1377);

- dal combinato disposto degli articoli 9 e 10 del citato regolamento "solo nel caso ... il ricorrente non abbia notificato il ricorso tramite PEC, ma abbia utilizzato altri canali, ad

esempio il deposito presso la controparte o l'invio, alla stessa, tramite posta, la costituzione un giudizio deve avvenire senza utilizzare il sistema Sigit ma in altro modo, cioè utilizzando il deposito di copia del ricorso presso la segreteria della Commissione o tramite, anche qua, invio tramite posta, alla stessa; per quanto attiene poi la costituzione in giudizio della parte resistente, precisa il 3 comma dell'art. 10, lo stesso avviene con le modalità del comma 1; il richiamo, *tout court*, alle "modalità indicate al comma 1" fa sì che lo stesso debba essere interpretato nel senso che venga, implicitamente, richiamato anche l'inciso 'nel caso di notifica del ricorso ai sensi dell'articolo 9', cioè mediante PEC; in conclusione il sistema si ricostruisce nel senso che se il ricorso è introdotto tramite PEC la costituzione in giudizio del ricorrente e della parte resistente deve avvenire in modo telematico, cioè tramite il sistema Sigit, mentre nel caso il ricorso sia stato introdotto in altro modo, diciamo 'cartaceo', cioè con deposito presso la controparte o invio tramite posta alla stessa, anche la costituzione in giudizio della parte resistente deve avvenire in modo cartaceo, cioè con deposito di copia del ricorso e delle controdeduzioni presso la Commissione" (cfr., Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, Sez. II, 12.10.2017, n. 245; in senso conforme vedasi anche Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, Sez. II, 20.1.2018, n. 2).

2.2.2. All'opposto, altri Collegi giudicanti hanno ritenuto come:

- non vi sia alcun obbligo per il resistente di costituirsi secondo le forme adottate dal ricorrente perché "l'obbligo di proseguire con la trasmissione a mezzo SIGIT sussiste solo quando la costituzione sia avvenuta ... con tale modalità"; in tale senso "milita altresì l'art. 2 del decreto ministeriale n. 163 del 2013 ... il cui comma 3 stabilisce che 'la parte che abbia utilizzato in primo grado le modalità telematiche di cui al presente regolamento è tenuta ad utilizzare le medesime modalità per l'intero grado del giudizio nonché per l'appello, salvo sostituzione del difensore' a conferma che la scelta di una delle due parti non vincola l'altra parte, salva la necessità di proseguire con le forme telematiche in capo a chi tale modalità abbia adottato" (cfr., Comm. Trib. Prov. Foggia, sez. IV, 29.9.2017, n. 1507; id., sez. IV, 5.2.2018 n. 104).

2.3. Questa Commissione Tributaria Provinciale ritiene condivisibile questa seconda posizione, con le ulteriori seguenti argomentazioni:

- il comma 1 dell'art. 10 disciplina la costituzione in giudizio del ricorrente nel caso questi abbia scelto la procedura, sino ad oggi ancora facoltativa, del processo tributario telematico,



ovvero con le operazioni codificate per accedere al Sistema Informativo della Giustizia Tributaria (S.I.Gi.T.);

- il comma 3 dello stesso articolo disciplina la costituzione in giudizio (e il deposito degli atti e documenti) della parte resistente con le modalità indicate al comma 1;

- il combinato disposto delle due disposizioni implica che se la parte ricorrente sceglie di utilizzare per l'atto introduttivo il processo telematico, la parte resistente deve obbligatoriamente utilizzare anch'essa tale modalità; in altri termini: vige la regola che il processo iniziato in modalità telematica deve proseguire nella medesima modalità anche per l'altra parte e per entrambi i gradi di giudizio esperibili innanzi alle commissioni tributarie; questa regola, peraltro, è conforme alle finalità dell'intero contesto normativo di riferimento, come si dirà più oltre;

- il combinato disposto delle due disposizioni non contiene affatto la stessa regola con riferimento alla modalità cartacee; in altri termini non vi è alcuna regola che dispone che se la parte ricorrente sceglie di utilizzare il vecchio sistema cartaceo anche la parte resistente deve obbligatoriamente utilizzare tale modalità;

- sostenere la sussistenza di quest'ultima affermazione - apprezzata dal difensore delle parti ricorrenti - comporta l'attribuzione al combinato disposto delle disposizioni qui in esame di un significato ben più ampio di quello che in realtà esse recano;

- quest'ultima affermazione è dunque frutto di un procedimento ermeneutico errato perché non tiene conto:

--- per un profilo, più immediato, del principio *ubi lex voluit dixit ubi noluit tacuit*, poiché se il legislatore avesse voluto prescrivere che il processo iniziato con modalità cartacea deve proseguire obbligatoriamente con la stessa modalità lo avrebbe disposto espressamente, cosa che invece non ha fatto;

--- per altro profilo, del fatto che le disposizioni di un testo normativo devono essere lette e interpretate in un'ottica logico-sistematica la quale conduce, difatti, alla conclusione opposta, ossia a quella propugnata da questa Commissione, in quanto: - tutti i servizi della Pubblica amministrazione intesa in senso lato, quindi anche i servizi giudiziari, sono da tempo impostati per la loro digitalizzazione quale perno per il miglioramento delle prestazioni da e verso gli utenti e i pertinenti strumenti sono disciplinati dal d.lgs. 7.3.2005, n. 82, Codice dell'Amministrazione Digitale (c.a.d.); - anche il processo tributario (dopo quello civile e quello amministrativo) ha trovato la propria peculiare regolamentazione nel

già citato decreto ministeriale 23.12.2013, n. 163, cui ha fatto seguito il decreto del Direttore del Dipartimento Finanze 4.8.2015 sulle “Specifiche tecniche per il funzionamento del Processo Tributario Telematico” il quale, a partire dal 1°.12.2015 è stato reso operativo presso alcune regioni; - il decreto direttoriale 30.6.2016 ha esteso il processo telematico anche alla Regione Veneto dal 15.12.2016; - questa normativa ha dunque introdotto quella che la dottrina ha definito “rivoluzione telematica” alla luce della quale occorre interpretare con *favor* la disciplina del nuovo sistema, volto al progressivo passaggio dalla gestione cartacea della documentazione a quella informatico-digitale; - in tal senso, il comma 2 dell’art. 2 del decreto n. 163 del 2013 stabilisce che “la trasmissione, la comunicazione, la notificazione e il deposito di atti e provvedimenti del processo tributario, nonché di quelli relativi al procedimento attivato con l’istanza di reclamo e mediazione, avvengono con modalità informatiche nei modi previsti dal presente regolamento”; - inoltre, per evitare (nel periodo transitorio della facoltatività del processo telematico in cui solo al primo attore è concessa facoltà di scelta) una gestione mista dei documenti (poiché se anche il contribuente opta per lo strumento cartaceo l’Ufficio può costituirsi con lo strumento informatico) e anche per completare gli archivi informatici, l’art. 12 del decreto prevede che “gli atti e i documenti depositati in formato cartaceo” sono acquisiti dalla Segreteria della Commissione tributaria che provvede a effettuarne copia informatica e a inserirla nel fascicolo informatico apponendo la firma elettronica qualificata o la firma digitale ai sensi dell’art. 22 del c.a.d.; - ebbene, la finalità di quest’ultima disciplina è univocamente diretta al completamento del fascicolo informatico dei processi introdotti dal ricorrente in forma cartacea ma proseguiti con la costituzione telematica dell’Amministrazione.

2.4. In conclusione, è legittima la costituzione in giudizio con modalità telematiche dell’Amministrazione al fine di resistere al ricorso del contribuente depositato in forma cartacea.

3.1. Con i motivi I e II, nonché XIV e XV, le parti ricorrenti deducono la violazione degli artt. 23 e 24 del d.lgs. 7.3.2005, n. 82, recante il codice dell’amministrazione digitale (c.a.d.), nonché dell’art. 42, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973, adducendo che non vi sarebbe prova della legittima sottoscrizione digitale dell’atto notificato, né dell’identità del funzionario che ha firmato l’attestazione di conformità di esso con l’originale informatico, né che il sottoscrittore sia stato previamente autorizzato a rilasciare la citata attestazione di conformità; i provvedimenti gravati sarebbero quindi nulli per difetto di sottoscrizione.

3.2. Il mezzo è infondato.

3.3. Si deve anzitutto osservare che gli avvisi di accertamento di cui si discute (all. n. 1A e n. 1B in atti di parte) sono copie analogiche di documenti digitali firmati digitalmente dal Capo Team Gino Trambaiollo su delega del Direttore provinciale. Entrambi gli atti riportano, a pag. 1, l'attestazione di conformità all'originale informatico redatta dalla funzionaria Stefania Gusella indicante il numero complessivo delle pagine che compongono il provvedimento e la specificazione che il documento informatico originale è archiviato nel sistema di gestione documentale dell'Agenzia delle Entrate.

L'Amministrazione ha depositato al riguardo: - i "rapporti di verifica" dai quali si evince che i certificati relativi alla firma digitale erano validi ed efficaci al momento della sottoscrizione degli atti; segnatamente, il certificato relativo alla firma del Capo Team Trambaiollo ha inizio validità il 27.10.2016 e fine il 27.10.2017 (e i due provvedimenti di accertamento, lo si ricorda, sono datati 19.12.2016); - l'atto dispositivo n. 204/2016, con il quale il Direttore provinciale ha autorizzato tutto il personale dipendente della Direzione provinciale di Padova ad attestare la conformità della copia analogica di un documento originale informatico, ai sensi dell'art. 23, comma 1, del c.a.d.; - l'organigramma che comprova che la funzionaria Gusella è dipendente dell'Agenzia.

Il descritto operato risulta dunque legittimo perché posto in essere osservando le prescrizioni contenute nel comma 4 bis dell'art. 3 bis del c.a.d. (in forza del quale le amministrazioni sono autorizzate a predisporre i provvedimenti come documenti informatici sottoscritti con firma digitale e a inviare ai cittadini, per posta ordinaria o raccomandata con avviso di ricevimento, copia analogica di quei documenti sottoscritti con firma autografa sostituita a mezzo stampa) e nei commi 1 e 2 del successivo art. 23 (in base ai quali "le copie su supporto analogico di documento informatico", anche sottoscritto con firma elettronica avanzata, qualificata o digitale, "hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale da cui sono tratte se la loro conformità all'originale in tutte le sue componenti è attestata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato" e "le copie del documento informatico, conformi alle vigenti regole tecniche, hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale se la loro conformità non è espressamente disconosciuta").

Per cui, a differenza di quanto ritengono gli istanti, la copia analogica dell'avviso di accertamento formato digitalmente ha la stessa valenza dell'originale quando la relativa conformità è attestata da un pubblico funzionario a ciò espressamente autorizzato. E la

conclusiva affermazione di parte ricorrente con cui “*contesta, in ogni caso, la conformità della copia notificata all’originale informatico*” è pertanto palesemente infondata per genericità, posto che il disconoscimento deve essere circostanziato, esplicito e concretizzarsi nell'allegazione di elementi, di circostanze idonee ad attestare la non corrispondenza tra realtà fattuale e realtà riprodotta.

4.1. Con la memoria versata in atti il 23.2.2018 i ricorrenti hanno opposto la violazione dell’art. 2, comma 6, del c.a.d. il quale, nella formulazione in vigore al momento dell’adozione degli avvisi impugnati, stabiliva che le disposizioni del medesimo codice non si applicavano all’esercizio delle attività di controllo fiscale.

4.2. Il mezzo è anzitutto inammissibile perché esso contiene una censura “nuova” rispetto a quanto dedotto con il ricorso introduttivo di un processo che ha natura impugnatoria; il mezzo è infatti riferito ai documenti originalmente impugnati (e non ad atti la cui conoscenza è sopravvenuta) per cui la sua presentazione tardiva viola il termine decadenziale di impugnazione; inoltre, il mezzo è stato dedotto con un atto neppure notificato alla controparte ma solo depositato in prossimità della pubblica udienza.

4.3. Il mezzo è, comunque, infondato.

4.4. Devesi prioritariamente rilevare che anche questa questione è stata esaminata da alcune Commissioni tributarie e con esiti difformi. Vi è stato, infatti, chi ha ritenuto che “in ragione del dato normativo costituito dal comma 6 dell’art. 2 d.lgs. n. 82/2005 ... [nel testo previgente all’ultima modifica] ove testualmente si afferma che “le disposizioni del presente codice ... non si applicano limitatamente all’esercizio delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale”, essendo l’avviso di accertamento (ma medesimo discorso deve farsi con gli avvisi di rettifica e liquidazione, con gli atti di contestazione, pvc, verbali di contraddittorio), atto tipico del controllo fiscale, le disposizioni del c.a.d. - ivi compresa la facoltà di apporre la firma digitale - non sono applicabili” (Commiss. Trib. Prov. Trapani, sez. III, 23.10.2017; Comm. Trib. Prov. Treviso, Sez. I, 15.1.2018, n. 55). In senso difforme, ossia ritendo validi gli avvisi di accertamento formati secondo le regole dettate dal c.a.d., si sono invece espresse le Commiss. Trib. Prov.li di Frosinone, Sez. II, 7.8.2017, n. 712; di Savona, Sez. I, 21.7.2017, n. 341; di Como, Sez. I, 10.4.2017, n. 169.

4.5. In punto di diritto si deve osservare che il primo periodo del comma 6 dell’art. 2 del c.a.d., nel testo in vigore dal 14 settembre 2016 al 26 gennaio 2018 a seguito delle modifiche introdotte dal d.lgs. 26.8.2016, n. 179, e dunque nel periodo qui di interesse, recitava “le

disposizioni del presente codice non si applicano limitatamente all'esercizio delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale, di ordine e sicurezza pubblica, difesa e sicurezza nazionale, polizia giudiziaria e polizia economico-finanziaria e consultazioni elettorali”.

Si deve altresì osservare che l'art. 2, comma 1, del d.lgs. 13.12.2017, n. 217, in vigore dal 27 gennaio 2018, ha così sostituito il primo periodo del comma 6: “le disposizioni del presente codice non si applicano limitatamente all'esercizio delle attività e funzioni di ordine e sicurezza pubblica, difesa e sicurezza nazionale, polizia giudiziaria e polizia economico-finanziaria e consultazioni elettorali, nonché alle comunicazioni di emergenza e di allerta in ambito di protezione civile”, e ha poi introdotto il seguente comma 6 bis: “Ferma restando l'applicabilità delle disposizioni del presente decreto agli atti di liquidazione, rettifica, accertamento e di irrogazione delle sanzioni di natura tributaria, con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri o del Ministro delegato, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, sono stabiliti le modalità e i termini di applicazione delle disposizioni del presente codice alle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale”.

4.6. Ora, questa Commissione deve rilevare che il d.lgs. n. 179 del 2016 (di cui al testo vigente *ratione temporis* dell'art. 2 del c.a.d.) aveva, per un verso, escluso l'applicabilità del codice agli atti del “controllo fiscale” ma, al contempo, esteso l'ambito d'applicazione del codice digitale anche all'Amministrazione economico-finanziaria stabilendo che con decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri siano “stabiliti le modalità, i limiti ed i tempi di applicazione delle disposizioni del presente codice”.

Successivamente, il d.lgs. n. 217 del 2017 (di cui al testo oggi vigente dell'art. 2 del c.a.d.) ha chiarito che il codice si applica agli “atti di accertamento” e ha rinviato a un prossimo decreto la codificazione delle modalità e dei termini per applicare le disposizioni del codice anche alle attività “di controllo fiscale”.

Ebbene, dalle lettura delle due differenti disposizioni che si sono succedute nel tempo, e tenendo conto della già esposta interpretazione logico-sistematica con cui devono essere lette le disposizioni tutte del c.a.d. in forza delle quali i servizi della Pubblica amministrazione devono essere impostati per la loro digitalizzazione quale perno per il miglioramento delle prestazioni da e verso gli utenti, questo Collegio ritiene che la locuzione “*attività di controllo fiscale*”, formalmente esclusa dall'applicazione del c.a.d. sino al 26 gennaio 2018, sia da intendersi in senso restrittivo ossia non ricomprendendovi l'avviso di accertamento che, *stricto iure*, non è un atto di controllo (attività con la quale il Fisco raccoglie elementi e

dati che possono servire a quantificare e motivare il successivo accertamento) ma un provvedimento che può seguire al già avvenuto controllo, un atto amministrativo tipico di natura sostanziale che esplicita in concreto la potestà impositiva della Pubblica amministrazione. E come tutti gli atti amministrativi trova regolazione nelle norme del c.a.d. Depone in tal senso anche la formulazione letterale del comma 6 dell'art. 2 nel testo vigente *ratione temporis*, perché sanciva che le disposizioni del c.a.d. non si applicavano non solo “*all'esercizio delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale*” ma anche “*all'esercizio delle attività e funzioni di ordine e sicurezza pubblica, difesa e sicurezza nazionale, polizia giudiziaria e polizia economico-finanziaria*”, per cui il Legislatore aveva incluso nella riportata elencazione tutti gli atti relativi ad attività di indagini, ispettive e di controllo svolte a immediato contatto con il cittadino ma non la successiva, e solo eventuale, fase valutativa-accertativa.

Depone ancora in tal senso la formulazione letterale dei commi 6 e 6 bis dell'art. 2 nel testo oggi vigente, in quanto il legislatore ha ora esplicitamente sancito - a conferma della precedente *voluntas legis* - che resta ferma (“ferma restando”) l'applicazione delle disposizioni del c.a.d. “agli atti di liquidazione, rettifica, accertamento e di irrogazione delle sanzioni di natura tributaria” e ha rinviato a un successivo decreto - mantenendo così la differenziazione tra le due tipologie di atti del controllo e dell'accertamento - la disciplina delle modalità e dei termini per l'applicazione delle disposizioni del c.a.d. alle “attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale”.

5.1. Con la memoria del 23.2.2018 i ricorrenti hanno rilevato che gli avvisi impugnati non contengono neppure il c.d. “QR Code”, prescritto dal comma 2 bis dell'art. 23 del c.a.d. il quale, nel testo vigente *pro tempore*, prescriveva che “sulle copie analogiche di documenti informatici può essere apposto a stampa un contrassegno, sulla base dei criteri definiti con le regole tecniche di cui all'articolo 71, tramite il quale è possibile accedere al documento informatico, ovvero verificare la corrispondenza allo stesso della copia analogica. Il contrassegno apposto ai sensi del primo periodo sostituisce a tutti gli effetti di legge la sottoscrizione autografa del pubblico ufficiale e non può essere richiesta la produzione di altra copia analogica con sottoscrizione autografa del medesimo documento informatico. I programmi software eventualmente necessari alla verifica sono di libera e gratuita disponibilità”.



5.2. Rilevato anche in questo caso la “novità” dell’argomentazione all’esame e, di conseguenza, la sua inammissibilità, per disattendere il mezzo è sufficiente osservare che l’utilizzo del verbo servile potestativo “può” indica la mera facoltà per l’Ufficio di utilizzare tale ulteriore possibilità per formare e sottoscrivere copie analogiche di documenti digitali.

6.1. Con i motivi III e XVI i ricorrenti hanno censurato la violazione dell’art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 e, per l’effetto, preteso l’illegittimità degli avvisi di accertamento per mancanza di prova sull’esistenza di una valida delega specifica, nominativa, temporalmente efficace e idonea a legittimare il sottoscrittore degli avvisi di accertamento alla firma dei provvedimenti gravati.

6.2. In punto di fatto occorre anzitutto rilevare che: - gli avvisi di accertamento risultano sottoscritti da Gino Trambaiollo, qualificatosi Capo Team e delegato dal Direttore provinciale Antonio Cucinotta; - l’Amministrazione intimata ha versato in atti l’atto dispositivo n. 272/2016, del 30.11.2016, con cui il nominato Direttore della Direzione Provinciale di Padova *pro tempore*, appartenente al ruolo dei dirigenti dell’Agenzia delle Entrate, ha delegato la firma a “Gino Trambaiollo, III area, carriera direttiva, Capo Team controlli specialistici area imprese minori e lavoratori autonomi”, specificando gli atti e i provvedimenti oggetto di delega di firma e i limiti di importo e indicando il periodo delimitato dal 1.11.2016 al 31.12.2016 per la validità della delega.

6.3. In punto di diritto si deve osservare che la nullità degli avvisi di accertamento è prevista, ai sensi dell’art. 42, primo e terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 qualora manchi la sottoscrizione da parte del “capo dell’ufficio o di un altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato”.

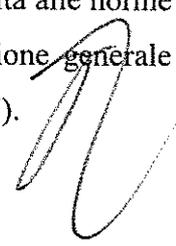
La giurisprudenza di legittimità è oramai assodata nell’affermare, sulla base dell’univoca lettura testuale della disposizione sopra riportata, che la delega prevista dall’art. 42 è diversa dall’attribuzione di incarichi dirigenziali perché non conferisce uno *status* ma si traduce in una delega amministrativa riferita a un nominativamente indicato funzionario delegato per il compimento di specifici atti; che gli impiegati della carriera direttiva non sono dirigenti e che essi corrispondono ai funzionari della terza area; che la medesima disposizione non richiede neppure che il capo dell’ufficio abbia la qualifica dirigenziale, anzi, ammette che anch’egli possa essere un impiegato della carriera direttiva; che gli artt. 17 e ss. del d.lgs. 30.3.2001, n. 165 (che hanno ridefinito l’ambito delle competenze e delle funzioni della carriera dirigenziale), trattandosi di norme generali sull’ordinamento del lavoro alle

dipendenze delle pubbliche amministrazioni, non prevalgono sull'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 in quanto quest'ultima è disciplina speciale dell'ordinamento tributario; che l'atto amministrativo esiste come tale ogni volta che i dati emergenti dal procedimento amministrativo consentono comunque di ritenerne la sicura provenienza dall'Amministrazione e la sua attribuibilità a chi deve essere ed è l'autore secondo le norme positive; che perciò deve ritenersi sufficiente l'esistenza, in fatto, della delega e non necessaria né la menzione della stessa nell'atto né, tanto meno, la specificazione che il delegato appartiene alla carriera direttiva; che, comunque, in caso di contestazione incombe all'Amministrazione l'onere di provare la sussistenza della delega in applicazione dei principi di leale collaborazione e di vicinanza della prova (cfr., in termini, Cass. Civ., Sez. V, 10.7.2013, n. 17044; id., Sez. V, 9.11.2015, n. 22810; id., Sez. VI, ord. 3.10.2016, n. 19761; id., Sez. VI, ord. 20.12.2016, n. 26295; id., Sez. VI, ord. 1.8.2017, n. 19130).

Tali affermazioni sono condivisibili perché il legislatore ha stabilito la sanzione della nullità in caso di omessa sottoscrizione degli avvisi di accertamento non al fine di comunicare all'esterno la qualifica del firmatario ma per esprimere formalmente e in concreto la volontà della Pubblica amministrazione attribuendo la paternità di ogni singolo atto, in applicazione del principio di immedesimazione, all'Ufficio competente ad emanarlo (Cass. Civ., Sez. V, 21.1.2015, n. 959).

6.3. Pure le ultime affermazioni dei ricorrenti che richiamano recente giurisprudenza - che ha giudicato illegittime "*deleghe impersonali, anche ratione officii prive di indicazione nominativa del soggetto delegato*" - non possono trovare condivisione in punto di fatto.

Ricordato previamente che all'interno di ogni Pubblica amministrazione la funzione principale della delega si rinviene in notorie, ovvie esigenze di carattere organizzativo e di ripartizione "ordinaria" del lavoro entro strutture e relazioni di tipo gerarchico (e non solo in caso di "assenza, vacanza e malattia" come recita l'elenco - per il vero meramente esemplificativo - contenuto nell'ordinanza 7.11.2017, n. 26315, della Corte di legittimità), il già menzionato atto dispositivo n. 272/2016 afferma testualmente, e conformemente, che la delega *de qua* "è preordinata alla gestione dell'attività amministrativa della Direzione Provinciale di Padova in tema di efficacia, efficienza e trasparenza, in conformità alle norme di diritto amministrativo, contrattuali e di prassi, attraverso la regolamentazione generale delle predette deleghe e il loro conferimento ai soggetti individuati" (cfr., pag. 7).



Sicché ci troviamo di fronte ad un provvedimento legittimo perché, dopo aver esplicitato le esigenze organizzative della struttura e di ripartizione delle competenze (al fine di perseguire il principio costituzionale del buon andamento della Pubblica amministrazione), ha assegnato al Capo Team Trambaiollo la responsabilità di indicati procedimenti e provvedimenti finali per l'area imprese minori e gli ha conferito espressamente la "*delega per la sottoscrizione degli atti di seguito indicati*". Con ciò rispettando i dettami della più recente e severa giurisprudenza.

7. Così respinte le eccezioni processuali e i motivi di carattere esclusivamente procedimentale, il Collegio ritiene ora di prescindere dall'esame delle ulteriori censure dei ricorrenti per analizzare direttamente il merito della pretesa sostanziale che, per quanto si dirà innanzi, appare fondato.

8.1. Orbene, occorre principiare rilevando che l'accertamento all'esame contesta la presenza nell'anno 2012 di costi non deducibili a causa della registrazione di "*operazioni oggettivamente inesistenti*" per un determinato numero e per il conseguente importo.

8.2. Quanto al fondamento della richiesta fiscale si deve osservare che la stessa consegue a un'indagine svolta nei confronti dell'Associazione Sportiva [REDACTED], facente capo al sig. [REDACTED] la quale ha emesso fatture per operazioni oggettivamente inesistenti relative ad attività di servizi pubblicitari/sponsorizzazioni da parte di una squadra femminile di basket. L'Amministrazione riferisce che dalle indagini eseguite è emerso quanto segue:

- dalle interrogazioni effettuate all'Anagrafe Tributaria risulta che l'Associazione predetta ha cessato la propria attività il 17.12.2009, che dall'anno 2008 non ha effettuato versamenti d'imposta; che dall'anno 2010 non ha presentato alcuna dichiarazione fiscale;
- l'Associazione non risulta essere mai stata iscritta nel REA "Repertorio delle notizie Economiche ed Amministrative", registro detenuto dalle Camere di Commercio nel quale si iscrivono tutti quei soggetti non obbligati all'iscrizione nel registro delle imprese sia generale che nelle sezioni speciali;
- il legale rappresentante sig. [REDACTED], invitato dall'Ufficio a fornire chiarimenti e documentazione relativamente alle attività svolte e alle fatture emesse dall'Associazione, non si è presentato né ha fatto avere sue notizie;
- la Federazione Italiana Pallacanestro ha comunicato che dalla verifica effettuata negli archivi non risulta alcuna associazione con denominazione "Associazione Sportiva [REDACTED]

- l'Associazione non risulta nemmeno negli elenchi delle associazioni sportive iscritte o affiliate al CONI.

Per cui, conclude l'Agenzia, "è chiaro che tale Associazione non può avere partecipato ad alcun campionato di basket".

Nondimeno, A [REDACTED] ha ricevuto e contabilizzato nell'anno 2012 fatture emesse dalla predetta Associazione.

8.3. Sempre con riguardo al fondamento della richiesta fiscale occorre ora rilevare che a fronte dell'invito a comparire formulato dall'Ufficio alla Società a norma dell'art. 32, comma 1, n. 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 51, comma 2, n. 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, al fine di richiedere la documentazione relativa ai rapporti con la più volte nominata Associazione, [REDACTED] presentò due dichiarazioni integrative modello Unico 2013/SP e modello Irap/2013 con le quali, utilizzando l'istituto del ravvedimento operoso, rettificò in aumento il reddito d'impresa dichiarando + euro 8.000,00 a titolo di imponibile e + euro 1.680,00 per IVA, e versò le pertinenti maggiori imposte con interessi e sanzioni. Ciò in rettifica di 10 operazioni da 800,00 euro ciascuna (per un totale pari a 8.000,00 euro più IVA), relative alle altrettante fatture ricevute dall'Associazione Sportiva [REDACTED] (doc. n. 2 in atti di parte).

8.4. L'accertamento successivo, di cui si discute in questa sede, è dunque fondato:

- su di un fatto (*l'an debeat* a causa di fatture per costi oggettivamente inesistenti) già riconosciuto sussistente dalla stessa parte contribuente con il citato ravvedimento;
- sulla seguente aggiuntiva pretesa relativa al *quantum debeat*: le operazioni per costi indeducibili intercorse con la predetta Associazione non sarebbero 10 ma 20 (per un totale raddoppiato, quindi pari a 16.000,00 euro più IVA), come risulterebbe dai dati rilevati dal c.d. spesometro istituito dall'art. 21 del d.l. 31.5.2010, n. 78, che ha introdotto l'obbligo, a decorrere dal 2011, di comunicare telematicamente le operazioni rilevanti ai fini IVA; e tale aggiuntiva pretesa dell'Ufficio trova fondamento in una tabellina (all. n. 2 dell'avviso indirizzato alla Società), asseritamente riassuntiva dello spesometro della parte contribuente, dalla quale risulta che le fatture ricevute dall'Associazione controparte sarebbero 20 per un imponibile di euro 16.000,00.

8.5. A fronte di ciò i ricorrenti hanno affermato e ripetuto (senza essere in ciò smentiti) che "relativamente al primo anno di operatività dello strumento dello 'spesometro', proprio il 2012 ... il software in uso all'Agenzia delle Entrate aveva presentato non pochi problemi

tecnici nella lettura delle comunicazioni telematiche trasmesse dai contribuenti”; che “di tale circostanza l’Agenzia era a conoscenza” come “ha dichiarato al commercialista della contribuente un funzionario dell’Ufficio accertatore”; che “uno dei problemi riscontrati al tempo dall’Agenzia consisteva proprio nella <duplicazione telematica> che il software in uso poneva in essere con riferimento al numero delle fatture indicate dal contribuente per ognuno dei propri fornitori e, quindi, all’importo recato dalle stesse”; che dall’incrocio degli spesometri dei fornitori e degli acquirenti emerge “la duplicazione telematica del numero delle fatture rispettivamente registrate poste in essere dal software”; che l’Agenzia, in presenza delle pertinenti contestazioni delle parti e della presentazione dello spesometro integrale di A██████p, non ha posto in essere la verifica richiesta sugli spesometri collegati ma ha “ritenuto maggiormente attendibile le risultanze dello spesometro estratte dal software”.

A supporto di tali affermazioni parte ricorrente ha depositato:

- il suo “spesometro completo”, ossia quello “trasmesso telematicamente all’Agenzia per l’anno d’imposta 2012” (denominato “modello di comunicazione polivalente delle operazioni rilevanti a fini IVA”) dall’esame del quale emerge che, effettivamente, su complessive 65 fatture ricevute quelle provenienti dalla predetta Associazione sono 10 (registrate il 31 gennaio, il 29 febbraio, il 31 marzo, il 30 aprile, il 31 maggio, il 30 giugno, il 31 luglio, il 31 agosto, il 30 settembre e il 31 ottobre) e che ognuna di esse è di importo pari a 800,00 euro (doc. n. 3);
- dallo stesso spesometro emerge anche che ████████ ha ricevuto 4 fatture da Ed.Dat. s.r.l., la società di commercialisti che si occupa della sua contabilità, fatture registrate il 30 aprile per 250,00 euro, il 31 ottobre per euro 760,00 e per euro 150,00 e il 31 dicembre per euro 220,00);
- lo spesometro completo della società Ed.Dat. da cui emerge che essa ha emesso 4 fatture ad Assigroup che corrispondono per numero, data e importo alle 4 fatture registrate dalla Società deducente (doc. n. 4).

Tuttavia, rileva il Collegio, dallo spesometro prodotto dall’Agenzia risulta che le operazioni tra Assigroup e Ed.Dat sarebbero 8 e non 4 (cfr., all. n. 2 dell’avviso indirizzato alla Società).

8.6. Accertato che la descritta produzione documentale di parte non ha ricevuto alcuna osservazione o contestazione da parte della resistente Agenzia delle Entrate, questo Collegio

non può che rilevare e concludere affermando che i contribuenti hanno documentalmente provato che le operazioni oggettivamente inesistenti effettuate con l'Associazione Sportiva [REDACTED] sono state 10 per un imponibile complessivo pari a 8.000,00 euro (che la Società ha provveduto a rettificare con le già menzionate dichiarazioni integrative), per cui l'ulteriore pretesa del Fisco - che con gli avvisi gravati vorrebbe raddoppiare il numero e il valore di quelle operazioni sulla base di un documento formato a seguito della rielaborazione dei dati forniti dalla parte ma il cui risultato risulta smentito dall'esame integrale degli stessi dati di parte - è illegittima.

9. In conclusione, alla luce delle esposte argomentazioni il ricorso deve essere accolto (con assorbimento, per mancanza di interesse, delle ulteriori questioni sollevate) e, per l'effetto, gli avvisi di accertamento in epigrafe indicati devono essere annullati.

10. Le spese di lite stante la particolarità fattuale della questione all'esame possono rimanere compensate.

P.Q.M.

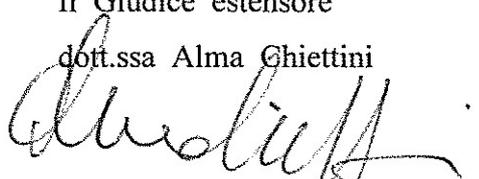
La Commissione Tributaria Provinciale di Padova, Sezione III,
accoglie il ricorso.

Spese di lite compensate.

Così deciso in Padova nella camera di consiglio del 6 marzo 2018.

Il Giudice estensore

dott.ssa Alma Ghiattini



Il Presidente

avv. Ugo Quaglia

