



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI MODENA

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<u>PINELLI</u>	<u>MARINO</u>	<u>Presidente</u>
<input type="checkbox"/>	<u>ROTEGLIA</u>	<u>ERIO</u>	<u>Relatore</u>
<input type="checkbox"/>	<u>RATTI</u>	<u>UGO</u>	<u>Giudice</u>
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n° 862/11  
depositato il 27/05/2011

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THH03T603910/2010 IRES 2006  
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI MODENA  
W.B.M. SRL  
VIA A.PICA 310 41100 MODENA MO

**difeso da:**  
MONARI AVV. DANIELE  
VIA ROMA N. 53 41037 MIRANDOLA MO

**proposto dal ricorrente:**  
W.B.M. SRL  
VIA A.PICA 310 41100 MODENA MO

**difeso da:**  
MONARI AVV. DANIELE  
VIA ROMA N. 53 41037 MIRANDOLA MO

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 862/11

UDIENZA DEL

09/05/2012

ore 09:00

SENTENZA

N°

156

PRONUNCIATA IL:

09 MAG. 2012

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

23 MAG. 2012

Segretario  
(Dr. Paolo Generali)

L'Esponente possiede fabbricati e li concede in locazione. Uno di questi è concesso, per uso di ufficio, a società collegata denominata Ristorante Acetaia Malpighi srl, della quale l'Esponente possiede una quota di capitale del 45,9% dalla quale però, per l'anno 2006, l'Esponente non ha ricevuto dividendi. I suoi ricavi sono quindi costituiti solo dai canoni di locazione ma l'entità di questi non raggiunge il minimo previsto dal cosiddetto *test* di operatività per la quale ragione essa si annovera tra le società cosiddette "di comodo" riguardo alle quali infine la legge prevede una liquidazione di imponibile fiscale sganciato dalle contabili risulterà e ancorato, invece, ad una quota minima determinata secondo legale algoritmo che prende il posto dell'imponibile dichiarato. Questo si attesta su una perdita di € 13.315 a fronte di una risulta automatica di € 221.785 di utile.

Consapevole di tale divario l'Esponente instaura la competente direzione regionale per ottenere, opportunamente motivando, la disapplicazione della prefata disciplina fiscale. I motivi della istanza disapplicativa sono disparati:

- #1) I canoni medi di locazione suscettibili di comparazione con gli standard di mercato elaborati dalla Agenzia fiscale sarebbero congrui e, alcuni, contrattualmente o legalmente immodificabili;
- #2) Quei canoni relativi a fabbricati ubicati in "un'area rurale dell'estrema periferia" risentono negativamente di tale peculiare svantaggio.
- #3) La società partecipata contribuisce per 11.000 euro all'imponibile automatico ma, nella realtà, non ha distribuito alcun dividendo.

Nel rigettare l'istanza disapplicativa, l'Autorità competente solleva il problema della "corposa ristrutturazione" della quale sono stati fatti oggetto gli uffici locati alla società controllata. Al riguardo, l'Autorità è convinta che dette ristrutturazione "siano state fatte a beneficio esclusivo dei soci" della società proprietaria e locatrice senza che, al riguardo, debbasi dare rilevanza al fatto, preteso solo formale ed elusivo, che il costo di detta ristrutturazione sia stato patrimonializzato dalla società proprietaria e locatrice sotto forma della patrimonializzazione degli oneri finanziari scaturiti dai finanziamenti bancari accesi a fronte dei lavori edili.

Nel prosieguo l'Autorità ritiene poco verosimile la affermazione di immodificabilità dei canoni ed infine, riguardo al valore di iscrizione in bilancio della partecipazione, ai fini della applicazione dei coefficienti di redditività automatici, Essa si chiede "quali siano stati gli elementi presi a base per la determinazione del valore iscritto".

Agenzia entrate recepisce dette argomentazioni e preso atto del rigetto della istanza fa partire avviso di accertamento con il quale chiede all'Esponente maggiore i.r.e.s. per € 73.189 nonché sanziona l'infedeltà dichiarativa con identica somma.

In sede di opposizione l'Esponente osserva preliminarmente che il mancato superamento del *test* di operatività è fatto isolato al 2006 in quanto il valore patrimoniale dei fabbricati concessi in locazione al Ristorante ha subito rilevante lievitazione a seguito dei radicali lavori di ristrutturazione cui sono stati sottoposti ed, ancora, al detto mancato superamento ha contribuito anche la presenza di importante immobile acquisito il leasing immobiliare e locato alla UBIBANCA. Lo splafonamento è dunque risultato minimo ed isolato nel tempo per cui, doverosamente fiduciosa, la società ha presentato istanza di interpello.

Il suo rigetto appare incomprensibile e il conseguente avviso è motivato solo dal ravvisata inopportunità, da parte di Agenzia di "non discostarsi dalle determinazioni dell'Organo superiore" secondo la verbalizzazione del contraddittorio in atti.

Ciò premesso Ricorrente osserva che:

- #1) Ristrutturazione pretesa a beneficio dei soli soci:

La scelta, al momento della imputazione dei lavori, era duplice: o caricare la società proprietaria di tipo immobiliare, oggi "di comodo", ovvero caricare direttamente la società operativa nella ristorazione. Fu scelta la prima strada per rimarcare la separazione tra il ramo immobiliare della impresa qui Ricorrente ed il suo braccio produttivo/operativo rappresentato dalla società collegata allo scopo precipuo di proteggere il patrimonio immobiliare dal più alto rischio economico corso

dal braccio operativo. Se i lavori fossero stati imputati alla società operativa questa non sarebbe comunque risultata "di comodo" e avrebbe potuto scaricare l'intero costo dei lavori. Alcun scopo elusivo, a favore delle persone fisiche socie della società immobiliare, si può dunque ravvisare in tale condotta come nessun svantaggio per l'Erario.

#2) Assenza di interesse della società alla gestione commerciale degli altri immobili.

Tale affermazione appare arbitraria alla luce del fatto che la società esponente opera sul mercato della gestione immobiliare non solo con l'immobile affittato alla società partecipata ma possiede, sin dal 1987, "diversi altri immobili" tra i quali, nell'anno in parola, il già citato fabbricato locato a UBIBANCA chiaramente "estranea alla compagine sociale".

#3) Sulla valorizzazione a bilancio della partecipazione nella società operativa Ricorrente informa che essa approda al valore, in più riprese, nella stessa conferito a titolo di capitale proprio pari a 550.000. Ricorrente, alla luce di precisa disposizione ministeriale relativa alla considerazione da dare ai fini che qui rilevano alla partecipazione in società che superano il test cioè in società non di comodo, fa osservare Commissione che la Ristorante Acetaia srl è di comodo, che essa contribuisce, nel calcolo automatico della redditività per 11.000 euro ma anche, per converso che la differenza in meno tra i ricavi dichiarati e il plafond di operatività è di soli € 5.725 per cui, attenendosi alle direttive succitate, Agenzia avrebbe dovuto espungere la detta partecipazione dal calcolo automatico e questo, infine, avrebbe dunque sancito la operatività della Ricorrente e quindi, in ultima analisi, la inapplicabilità alla medesima di tutto l'impianto accertativo. L'unica cosa da osservare è che le disposizioni superiori datano 2007 mentre l'anno in causa è il 2006 però, secondo Ricorrente, non ci sarebbe ragione logica per non accoglierne la applicazione, in ragione della loro funzione interpretativa, anche per l'anno in causa.

Prima di concludere con la domanda di totale annullamento, l'Esponente informa Commissione che i ricavi dichiarati, ancorché appena sotto la soglia di operatività risultano però congrui con gli studi di settore quindi non sussisterebbe motivo alcuno per ignorare detta risulta automatica a favore dell'altra qui ripresa da Ufficio. Vinte le spese.

Ufficio compare, resiste e così controdeduce dopo aver preliminarmente contestato l'affermazione di subornazione alla decisione dell'Organo superiore in quanto detta decisione non presenta profili di discrezionalità tali da permettere, all'Ufficio resistente, valutazioni non strettamente ancorate alla disposizione legislativa la quale parla di "oggettiva impossibilità" di conseguire i ricavi minimi. Agenzia quindi soggiace alla stessa mancanza di discrezionalità per stretta disposizione di legge quindi se la istanza è rigettata Essa è "obbligata ad avanzare la pretesa impositiva". Da ciò discende una recente posizione giurisprudenziale suprema, che qui Ufficio fa propria pur riconoscendone la natura, per ora, isolata e quindi rimettendosi alla giustizia di questa Corte tributaria, la quale afferma che, in presenza di diniego non singolarmente impugnato presso la CTP, il contribuente non avrebbe più titolo per impugnare il riveniente avviso di accertamento se non per vizi suoi propri di forma ma non avrebbe il potere di risindacare ciò che doveva sindacare in sede di diniego chiamando in causa l'Organo superiore che lo ha promanato.

Ufficio poi fa seconda premessa. Mediante la ricostruzione storica degli avvicendamenti nella proprietà sia della ricorrente WBM sia della società partecipata Acetaia Malpighi, Ufficio intende evidenziare lo stretto legame e la contiguità tra le due compagini sociali. La prima è vecchia società immobiliare nella quale fece ingresso totalitario la famiglia Malpighi la quale indi la utilizzò per costituire il contenitore, per conferimento, dell'azienda individuale Acetaia Malpighi dal sig. Malpighi Massimo creandola e denominandola, nel 2000, appunto Acetaia Malpighi srl. La famiglia Malpighi è socia totalitaria di entrambe le società sia direttamente sia indirettamente attraverso la WBM. Nello specifico dei motivi di ricorso Ufficio osserva che:

#1) Possibilità di alternativa imputazione dei costi per i lavori edili in capo alle due società in parola. Sul punto Ufficio rimarca la assoluta inconferenza di detta doglianza in quanto la acclarata esistenza di detta possibile alternativa nulla dice intorno alla centrale questione della mancata superamento della soglia di operatività da parte della WBM.

#2) Interesse di WBM allo svolgimento di effettiva attività commerciale.

Sul punto Ufficio osserva che:

#2.1) gli immobili diversi dal ristorante sono solo un retaggio della vecchia gestione immobiliare antecedente all'ingresso dei soci Malpighi;

#2.2) la coincidenza delle due compagini societarie permette di dedurre che i lavori sono stati eseguiti a vantaggio degli stessi soci perché fatti su immobili locati agli stessi soci, perché i soci locatari sono stati beneficiati da erogazioni liberali a titolo di contributo, da riduzioni nonché da rideterminazioni anticipate di canoni tutti provenienti dagli stessi soci locatori.

Quindi la attività di gestione immobiliare è tutta finalizzata all'interesse degli stessi soci e non di clienti esterni.

#3) Richiamato il *favor rei*, noto principio relativo alla materia delle sanzioni, Ufficio pensa che Ricorrente abbia chiesto la applicazione di siffatto principio però Esso ritiene non ricorrano le condizioni di assimilazione ma, più semplicemente, la nuova disposizione ministeriale sarebbe innovativa e quindi, priva di valenza interpretativa, non può giovare al Ricorrente nel caso di specie.

#4) Quanto infine alla reclamata immodificabilità degli accordi locativi in atto, Ufficio osserva che ciò non sembra risultare vero alla luce delle modifiche introdotte nel contratto per il ristorante e per altri ma, comunque, Esso rileva che tale circostanza non può configurarsi con la necessaria "oggettività" quindi non può essere apprezzata a fini disapplicativi. Ufficio chiede rigetto e vittoria di spese.

La Commissione osserva quanto segue.

Il *thema decidendum* va identificato in modo molto ristretto e sostanziale nella verifica della esistenza di oggettiva impossibilità di conseguire quello che il Legislatore individua come un reddito d'impresa "catastizzato" da un calcolo che assume valore presuntivo semplice.

La "oggettiva impossibilità" va identificata in modo del tutto impersonale nella presunzione che la implicita "razionalità" dell'imprenditore - come in altre circostanze ampiamente sostenuto dalla Agenzia- debba essere presunta per cui, postulato il proposito di quest'ultimo di perseguire razionalmente il reddito massimo possibile, ove Egli non raggiunga nemmeno quello minimo presunto, debbasi accertare se esista una qualche circostanza, al di fuori della portata della sua azione imprenditoriale, che osti, in fatto, al raggiungimento di detto scopo. In assenza di esito positivo a tale riscontro devesi presumere un uso elusivo dell'assunzione della qualifica imprenditoriale attraverso la fittizia vestizione societaria.

Manca la formulazione, nella legge, di un principio generale antiabusivo ed antielusivo, avviene che quando, come nel caso di specie, si deve interpretare una norma, come quella sulle società "di comodo", che presenta indiscutibile carattere antielusivo in quanto declinata in chiave di anomalo uso del legittimo scudo societario per ridurre artatamente un carico fiscale in capo ai soci, altrimenti e linearmente più alto, la vertenza tributaria diviene il luogo ove la fantasia dispiega le sue più ampie ali ed il giudice si trova a deliberare bizzarre opinioni vestite da argomentazioni offerte, ancorché in piena buona fede, a sviluppo del detto tema nell'esercizio della più che legittima tutela dell'interesse di parte.

Quanto a Ricorrente, Commissione non afferra la pertinenza, al detto tema, degli argomenti relativi alla:

#1) Medietà statistica dei canoni percepiti ed esiguità di quelli relativi ad immobili alla "estrema periferia". L'esistenza del rischio imprenditoriale insito nella cattiva congiuntura economica che caratterizza il settore operativo della impresa od in peculiari stati di fatto della singola impresa sotto esame, è fatto vero ma insito nella dinamica imprenditoriale che comporta, per definizione genetica, l'assoggettamento dell'impresa al rischio economico. Questo "assioma economico" è sicuramente ben presente nella mente di qualunque persona di buon senso prima ancora che, necessariamente, nella mente del Legislatore al momento di *condere* la norma quindi non può essere appresa alla dinamica della sua applicazione come fatto nuovo e rilevante dotato della richiesta "oggettività" specializzante.

#2) Presenza di ingenti interventi edili sul fabbricato, opzionabilità contabile in ordine alla entità cui riferirli, valorizzazione contabile della partecipazione sociale nella Acetaia etc. e, infine, separazione protettiva della sostanza immobiliare dalle alterne fortune della ristorazione. La prima, al pari del contenuto economico dei contratti di locazione, è frutto di libere scelte rientranti in pieno nella discrezionalità imprenditoriale le quali incidono affatto sulla verifica di esistenza della prefata "oggettiva impossibilità" che deve, al contrario, esistere in rigorosa e netta contrapposizione con la detta libertà e non certo di essa risultarne una conseguenza. La seconda e la terza sono condotte che imprenditore deve tenere alla luce dei corretti principi contabili statuiti e della legge in materia contabile a fini civilistici e fiscali. Anche qui dunque non sussiste alcuna possibilità di intravedere la agognata "oggettività". La quarta è oculata scelta personale del tutto condivisibile ma, ancora una volta, ultronea affatto alla questione in quanto tutt'altro che "oggettiva".

#3) Congruità con GE.RI.CO. Commissione non riesce a trovare alcuna attinenza al caso di specie perché qui non è in discussione la regolarità e la veridicità contabile nella inesistente presunzione di "occultamento di ricavi". Qui non c'entra nulla il sospetto di "evasione", che non viene in campo, bensì solo quello di "elusione" mediante abuso di struttura giuridica finalizzata all'indebito risparmio d'imposta. La incisione del reddito preteso minimo *teorico* si qualifica, qui, non come riscossione di imposta evasa bensì come riscossione di imposta teorica liquidabile in assenza di artifici che si pretende violino il costituzionale precetto della capacità contributiva identificato dalla suprema Corte di Cassazione come la fonte normativa generale del principio antiabusivo.

Quanto ad Ufficio, Commissione, con riguardo preliminare alla ipotesi di rigetto della istanza di interpello, non aderisce sia alla tesi di Cassazione intorno alla sua impugnabilità pregiudiziale ed assorbente ogni diritto di difesa sia a quella di Ufficio della assoluta compressione della sua discrezionalità in ordine al procedimento accertativo preteso dovere d'ufficio. La procedura di interpello è, e rimane, fino a diversa determinazione legislativa, procedimento di tipo e natura rigorosamente ed esclusivamente amministrativo il cui esito non può, dunque, assolutamente anticipare fasi procedure esclusive della giurisdizionalità arrivando, addirittura alla concussione totale del diritto di difesa a fronte di atto accertativo per di più preteso obbligato. Agenzia ha il dovere, costituzionalmente sancito, di garantire la buona amministrazione agendo con competenza, legalità e buona fede. In presenza di identificati vizi formali o sostanziali del provvedimento di diniego, compreso la eventuale illogicità del responso, deve, al contrario, non dare corso all'avviso di accertamento il quale, se non altrimenti motivato, soffrirebbe delle stesse identiche mende sostanziali che affliggono il propedeutico atto di diniego. Quanto poi ai conferimenti argomentativi opinati non attinenti al tema, Commissione osserva che:

#a) la ricostruzione storica dell'evoluzione della compagine sociale, in quanto intesa a dimostrare la sostanziale identità (*totale commistione confusione, pag. 6*) tra quella che caratterizza la Ricorrente e quella che caratterizza la "Acetaia" appare del tutto irrilevante poiché, in ambito interpretativo della questionata norma, una siffatta sovrapposizione non appare affatto situazione estrema ed eccezionale da utilizzare come indizio di elusione bensì, a giudizio di commissione, si colloca nella configurazione piana o basilare della fattispecie elusiva così come immaginata dal legislatore. Quindi lo sforzo di dimostrare che essa esiste è inutile in quanto presupposto allo stesso contesto generale qui vessato e nulla notizia essa dà sulla esistenza della ricercata "oggettiva impossibilità" riguardando questa l'ambito operativo gestionale e non certo lo schema partecipativo al capitale della società ricorrente da parte delle persone fisiche dei soci. Questi potrebbero anche essere persone giuridiche variamente stratificate in un incastro di partecipazioni senza che la speciale disposizione sulle società di comodo possa venire aggirata.

#b) stipulazione di contratti a mezzo corrispondenza non registrata, presenza di corpose ristrutturazioni di edifici locati agli stessi soci, concessione ai soci di canoni ridotti in origine successivamente ridotti, riscadenziamento anticipato di contratto di locazione. Qui Ufficio scrive "oggettive situazioni" cioè di inconfutabili indizi della "comodità" della società ai soci mercè l'asservimento della prima ai voleri ed agli interessi dei secondi. Che tutto quanto sopra risponda a verità non si capisce cosa conferisca nella ricerca della questionata "oggettiva impossibilità" della

società a fare i ricavi minimi per essere considerata "operativa" che è cosa affatto diversa dalla "oggettiva situazione" dei rapporti tra società e soci. Se i soci, liberamente, decidono di ritagliarsi vantaggi che deprimono i ricavi della società sanno quello che fanno, sanno quello che rischiano in termini di test di operatività ma nulla apprende Commissione intorno alla esistenza di oggettiva impossibilità.

La lunga soprastante disquisizione ha carattere preliminare con lo scopo di preventivamente espungere dalla dinamica decisoria tutte quelle argomentazioni le quali, se non trattate in quanto ritenute tacitamente estranee al tema potevano ritenersi altrettanto tacitamente assorbite dalla seguente argomentazione decisiva prestando così il destro ad entrambe le parti per appellare questa sentenza sull'inconfutabile presupposto che nove decimi delle rispettive argomentazioni non erano state prese in considerazione da questa Corte.

Entrando doverosamente -e finalmente- nella dinamica decisoria, Commissione osserva che, in punto di logica, esiste un argomento, conferito da Ricorrente, che si presta a censurare la modalità applicativa della disciplina in legale "di comodo" nel caso di specie. Trattasi della compatibilità e della conseguente armonizzazione della rilevanza, ai fini del calcolo dei ricavi minimi, del possesso, da parte della società pretesa di "comodo" e destinataria di relativo accertamento, di partecipazioni in altre società che dovrebbero, secondo la specifica disciplina legale, produrre un reddito minimo. Una tale affermazione è destituita di fondamento logico. Tutta la *ratio* della disposizione antielusiva va riferita, se non esplicitamente almeno implicitamente per ragione di plausibile verosimiglianza, alla società cosiddette immobiliari le quali direttamente gestiscono i loro cespiti sfruttandone il mero potere di disposizione assoluta riveniente loro dalla titolarità del diritto di proprietà o altro diritto reale equivalente negli effetti dominicali. In presenza di partecipazione di società, ancorché immobiliare, anzi a fortiori "immobiliare", la disciplina *de qua* andrebbe interamente indirizzata sulla società produttiva del reddito identificato e quantificato quale reddito d'impresa elusivo e palliativo di reddito di diversa natura e, nella specie, reddito di fabbricati. L'apprensione a calcolo dei cosiddetti ricavi minimi di patrimonio investito in partecipazione societaria dotata, a sua volta del patrimonio oggetto di attenzione della specifica disciplina qui percorsa, è assimilabile, in via oggettiva, ad una presunzione di secondo grado cioè ad una carenza di base logica in quanto si assiste alla superfetazione di materia imponibile non da lavoro o capitale ma da altra materia imponibile già prodotta ed accertata o accertabile: c'è una patente duplicazione di imposizione vietata da principio generale impositivo secondo il modello costituzionalmente tracciato. In via subordinata ma decisamente tuzioristica, nel caso di specie si può anche osservare che la partecipazione "formale" della WBM nella Acetaia non è maggioritaria per cui per applicare la imposta "di comodo" bisognerebbe anche provare che:

#A) La Acetaia è un ristorante che produce sempre utile o almeno ne produce come la media dei ristoranti. Di tale compito si occupa già GE.RI.CO e qui ci troveremmo ad una invasione di campo del tutto indebita in quanto il ristorante, essendo impresa commerciale come tutte le altre, è ben lungi dal semplice sfruttamento meramente dominicale delle sue proprietà quindi può ben chiudere gestioni in perdita senza vulnerare alcuna legge fiscale.

#B) Il fatto, abbastanza dimostrato in atti da Ufficio che la "Famiglia Malpighi" abbia, nel suo complesso un controllo totalitario indiretto sulla Acetaia, non autorizza Ufficio a presumere che la "Famiglia" sia un soggetto fiscale autonomo da rilevare compattamente a guisa di unica persona. Essa infatti sarà composta da soggetti diversi ognuno partecipe e pensante in modo affatto singolare quindi la riconducibilità ad unico nucleo familiare della totalità o quasi dei voti in assemblea in occasione della deliberazione della distribuzione degli eventuali utili non è affatto garanzia automatica di consenso unanime alla proposta di distribuzione. Questa, anche nella ipotesi che venga formulata, può non venire accolta per la singolarità dei diritti di voto attribuito ai diversi membri della famiglia e quindi non può affatto darsi per scontato che il socio WBM non incassa dividendi perché non è capace di produrli o non ha voluto riscuoterli in esecuzione di un disegno elusivo. Accreditando WBM di imponibile fiscale formato da utili MINIMI presunti si compie un atto illogico ed illegittimo.

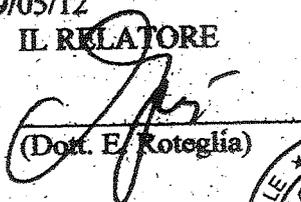
Queste considerazioni sono asseverate dalla Agenzia Entrate nel provvedimento del 2008 citato da Ricorrente. Esse paiono di assoluto buon senso e vengono, non solo condivise ma applicate al caso di specie. Irrilevante infatti rimane la controdeduzione di Ufficio intorno alla impossibile assimilabilità della questione al cosiddetto *favor rei* ed alla applicabilità della citata interpretazione ufficiale solo per il futuro in virtù del richiamo di Cass. 5015/03 all'art. 3 dello Statuto. Il primo non c'entra nulla in punto di logica ed il secondo è errato in quanto la novella di cui si disquisisce non è una legge ma una disposizione amministrativa la quale, non intervenendo, per difetto di potere, sul testo normativo, si limita a disciplinare la applicazione da ora in avanti in tutti i casi che si presenteranno senza alcuna pregiudiziale temporale riguardo ai periodi d'imposta sotto esame. Poiché Ricorrente dimostra che espungendo, come richiesto da Circolare di Agenzia Centrale, le partecipazioni nella Acetaia, i ricavi delle altre proprietà immobiliari rientrano nel limite di minimo di ricavi, si può concludere che WBM non è considerabile "di comodo" e la relativa disciplina non trova applicazione. Il ricorso va accolto.

La Commissione,

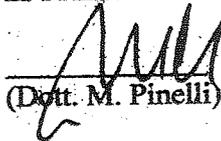
pqm

accoglie il ricorso e liquidà le spese in € 2.000 tutto compreso.  
Modena, il 09/05/12

IL RELATORE

  
(Dott. E. Roteglia)

IL PRESIDENTE

  
(Dott. M. Pinelli)

