



VIRGILIANA

C O N S U L T I N G

2002-2022

21° incontro di studio e approfondimento

IMU 2022

Profili teorici ed operativi alla luce
della recente giurisprudenza e
della legge di bilancio

Relatori:

Dott. Giovanni Chittolina

Dott. Fabio Garrini

Rag. Paolo Salzano

Diretta web del 11 marzo 2022

La novità IMU del decreto fiscale

a cura di **Fabio Garrini**

ABITAZIONE PRINCIPALE

→ l'abitazione principale è ESENTE da IMU

La definizione di abitazione principale

Per abitazione principale si intende l'immobile ...

→ iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come **unica unità immobiliare**, ...

→ ... nel quale il possessore **dimora abitualmente e risiede anagraficamente**. (→ con verifica nucleo familiare)

Cass. 8017/17
CTR Lazio 5009/X/21
NO se A/10

... le conferme della Cassazione

Cass.
9429/18



Conferma la necessità di stabilire **dimora e residenza** nello stesso immobile

Se sono poste in immobili diversi, nessuno di questi sconta l'agevolazione per abitazione principale

Cass.
20368/18



Conferma la necessità di applicare l'agevolazione ad un'unica **unità immobiliare**

conf. Cass. 2194/21

Osserva la Cassazione come tale diversa qualificazioni comporta “la **non applicabilità della giurisprudenza della Corte** formatasi in tema di ICI, riferita, peraltro, ad unità immobiliari contigue che, pur diversamente accatastate, fossero destinate ad essere in concreto utilizzate come abitazione principale del compendio nel suo complesso”

Il tema dei familiari

PREVIGENTE

“...e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile”

Circolare
3/DF/2012



La seconda parte della norma sarebbe una **specificazione** (ossia il vincolo dei familiari opera se i coniugi abitano nello stesso comune)

Nessun problema se i Coniugi dimorano in Comuni diversi

Quindi...



Mario Rossi 100% immobile a **Milano** in cui dimora e risiede

SI

Lucia Bianchi 100% immobile a **Milano** in cui dimora e risiede

NO

Quindi...



Mario Rossi 100% immobile a **Milano** in cui dimora e risiede

SI

Lucia Bianchi 100% immobile a **Torino** in cui dimora e risiede

SI

Il tema dei familiari

“...e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile”

CTR
Lombardia

1287/18 2573/18

CASS.
20130/20

conf. Cass. 1199/22

Quindi...

Quindi...

La seconda parte della norma sarebbe una **deroga** (ossia il vincolo opera in ogni caso, concedendo il beneficio almeno ad un immobile se i coniugi abitano nello stesso Comune)

Agevolazione preclusa in ogni caso
dimorano in Comuni diversi

Mario Rossi 100% immobile a **Milano** in cui dimora e risiede

SI

Lucia Bianchi 100% immobile a **Milano** in cui dimora e risiede

NO

Mario Rossi 100% immobile a **Milano** in cui dimora e risiede

NO

Lucia Bianchi 100% immobile a **Torino** in cui dimora e risiede

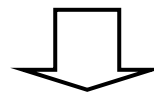
NO

Cass. 17408

17.6.2021



Atteggiamento leggermente più
«permissivo»



Possibilità di **dimostrare il motivo** per il
quale i coniugi hanno due residenze diverse

Quindi una delle due potrebbe essere agevolata

Invero, non può escludersi che i due coniugi, ad esempio per motivi di lavoro, fissino in due differenti, e magari distanti, comuni la loro residenza e la loro dimora abituale. In siffatta evenienza (ed in assenza, ripetesì, di qualsivoglia deduzione e prova in ordine alla rottura del rapporto coniugale) dovrà accertarsi in quale di questi immobili si realizzi l'abitazione 'principale' del nucleo familiare, riconoscendo l'esenzione solo allo stesso.

Art. 5-decies D.L. 146/2021

ART. 1, COMMA 741, L. 160/2019 RIFORMATO

ABITAZIONE PRINCIPALE:

«l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale **o in comuni diversi**, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile, **scelto dai componenti del nucleo familiare**»

EFFETTI DECORRENTI DA CONVERSIONE IN LEGGE

Quindi...



Mario Rossi 100% immobile a **Milano** in cui dimora e risiede

SI

Lucia Bianchi 100% immobile a **Milano** in cui dimora e risiede

NO

Quindi...



Mario Rossi 100% immobile a **Milano** in cui dimora e risiede

SI

Lucia Bianchi 100% immobile a **Torino** in cui dimora e risiede

NO

Telefisco 2022

→ obbligo di presentazione della **dichiarazione IMU**

«Nello specifico per la compilazione del modello dichiarativo il contribuente deve barrare il **campo 15** relativo alla "Esenzione" e riportare nello spazio dedicato alle "Annotazioni" la seguente frase: **«Abitazione principale scelta dal nucleo familiare ex articolo 1, comma 741, lettera b), della legge n. 160 del 2019».**

N. d'ordine

1	Caratteristiche (1)	2	INDIRIZZO (2)												
3	sezione	4	foglio	5	particella	6	subalterno	7	categoria/qualità	8	classe	9	n. protocollo	10	anno
11	Immobile storico o inagibile/inabitabile	12	Valore	13	% possesso	14	Riduzione per terreni agricoli	15	Esenzione						
16	Inizio/termine del possesso o variazione imposta giorno mese anno			17	Detrazione per l'abitazione principale		18	Data di ultimazione dei lavori giorno mese anno							
19	acquisto	20	cessione	AGENZIA DELLE ENTRATE DI				ESTREMI DEL TITOLO							

Si ritiene che la mancata presentazione non faccia venir meno l'esenzione

→ Irrilevante abitazione principale per imposte dirette o registro/IVA

Telefisco 2022

→ scelte divergenti

*«In ordine poi alla richiesta circa la maniera di risolvere l'eventuale caso di dissidenza tra i componenti del nucleo familiare, **non può che rimandarsi alle decisioni del Comune** in quanto soggetto attivo del tributo.»*

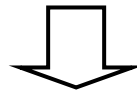


**Problema
irrisolto!**

- Poiché va comunicata l'esenzione, il comune è titolato ad accertare l'immobile per il quale non ha ricevuto alcuna comunicazione
- Si ritiene l'esenzione **possa essere fatta valore successivamente**

Telefisco 2022

→ La norma **non** ha **efficacia retroattiva**



Recupero imposta annualità pregresse sulla base della recente posizione della Cassazione

→ **Esonero da sanzioni** per incertezza della norma

PERTINENZE

*«Per pertinenze dell'abitazione principale si intendono esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali **C/2, C/6 e C/7**, nella misura massima di **un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate ...»***

Abitazione A/2 con 3 garage (C/6).

→ pertinenza: solo un C/6 a scelta del contribuente

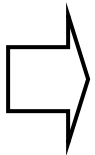
«... anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo»

Abitazione A/2 con cantina «incorporata»

→ pertinenza: solo un C/6 e un C/7

Abitazione A/2 con cantina + soffitta «incorporata»

→ pertinenza: solo un C/6 **oppure** un C/7



La **distanza** è cruciale per valutare il vincolo pertinenziale

Cass. 15668/17

*«Nel caso di specie, l'immobile che il contribuente dichiara di aver asservito ad altro di sua proprietà è un garage sito nel comune di Roana, mentre l'abitazione servita da tale garage è ubicato nel comune di Venezia-Lido, pertanto, **la distanza degli immobili è tale che la durezza del vincolo pertinenziale è suscettibile di essere rimosso secondo la convenienza del contribuente, senza necessità di "radicali trasformazioni" per una diversa destinazione, rimettendo la possibilità di fruire dell'agevolazione alla mera scelta del contribuente e ciò è in chiaro contrasto con il principio di capacità contributiva.**»*



Ma non è detto che della
essere «attaccata»
all'abitazione

Recenti spunti

Cass.
5050/21



SI pertinenzialità anche nel caso di autorimessa che dista oltre 2 chilometri

Int. 33
13.1.2022



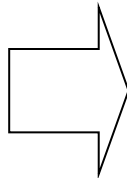
NO pertinenzialità nel caso di autorimessa che dista 1,3 chilometri

Agevolazione pensionati esteri

Art. 13 c. 2 ultimo periodo DL 201/11 → norma previgente

«A partire dall'anno 2015 è considerata direttamente adibita ad abitazione principale una ed una sola unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza, a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata o data in comodato d'uso.»

Risposte MEF Telefisco 2020



Agevolazione non più applicabile dal 2020

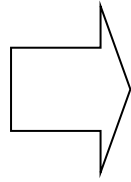
Art. 1 c. 48 L. 178/20

*«A partire dall'anno 2021 per una sola unità immobiliare a uso abitativo, non locata o data in comodato d'uso, posseduta in Italia a titolo di proprietà o usufrutto da soggetti non residenti nel territorio dello Stato che siano titolari di pensione maturata in regime di convenzione internazionale con l'Italia, residenti in uno Stato di assicurazione diverso dall'Italia....» → **IMU riduzione 50% - TARI «in misura ridotta di 2/3»***

→ Non richiesta cittadinanza italiana

→ Non richiesta iscrizione AIRE

Risposte MEF
Telefisco 2021

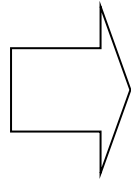


Non rileva iscrizione AIRE



Può essere anche un cittadino **straniero**,
l'importante è che sia residente all'estero

Risoluzione
5/DF
11.6.2021



deve percepire una **pensione in regime di
convenzione** con l'Italia



Pensione maturata in regime di totalizzazione
internazionale con UE, SEE (Norvegia, istanza o
Liechtenstein) o extraUE (no Messico e Corea d/N)

NO pensione maturata esclusiv. stato estero

Novità agevolazione pensionati esteri

ART. 1, COMMA 743, LEGGE DI BILANCIO 2022

«Limitatamente all'anno 2022, la misura dell'imposta municipale propria prevista dall'articolo 1, comma 48, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, è ridotta al 37,5 per cento. Il fondo di cui al comma 49 del medesimo articolo 1 è incrementato di 3 milioni di euro. Con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, si procede al riparto della quota aggiuntiva di 3 milioni di euro, entro il 30 giugno 2022.»

IMU 2021:
50%

IMU 2022:
37,5%


IMU 2023:
50%

Contributo IMU

ART. 1, COMMI 353-356, LEGGE DI BILANCIO 2022



**ESERCENTI ATTIVITÀ COMMERCIO AL DETTAGLIO E ARTIGIANI
CHE INIZIANO, PROSEGUONO O TRASFERISCONO ATTIVITÀ
IN COMUNE CON POPOLAZIONE ≤ 500 ABITANTI DELLE AREE INTERNE**



CONTRIBUTO PER PAGAMENTO IMU

MAGGIORAZIONE IMU

Deroga limite 1,06%

Art. 1 c. 755 L. 160/19

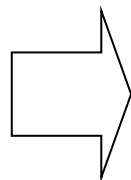


+ 0,08% → max 1,14%

«A decorrere dall'anno 2020, limitatamente agli immobili non esentati ai sensi dei commi da 10 a 26 dell'articolo 1 della legge 28 dicembre 2015, n. 208, i comuni, con **espressa deliberazione** del consiglio comunale, da adottare ai sensi del comma 779, pubblicata nel sito internet del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze ai sensi del comma 767, possono aumentare ulteriormente l'aliquota massima dell'1,06 per cento **di cui al comma 754** sino all'1,14 per cento, in sostituzione della maggiorazione del tributo per i servizi indivisibili (TASI) di cui al comma 677 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147, nella **stessa misura** applicata per l'anno 2015 e confermata fino all'anno 2019 alle condizioni di cui al comma 28 dell'articolo 1 della legge n. 208 del 2015. I comuni negli anni successivi possono solo ridurre la maggiorazione di cui al presente comma, restando esclusa ogni possibilità di variazione in aumento.»

NO → fabbricati D, abitazioni principali di lusso e terreni

Ris. 8/DF
21.9.2021



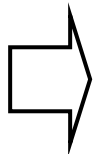
→ Deliberazione «espressa» per l'anno 2020
→ Anni **successivi**: mancata deliberazione **conferma** aliquote anno precedente (compresa maggiorazione)



Rassegna Giurisprudenziale

a cura di **Fabio Garrini**

inagibilità



L. 160/19 - Art. 1 c. 747 lett. a) - riduzione al 50%:

*«per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni. L'inagibilità o inabitabilità è **accertata dall'ufficio tecnico comunale** con perizia a carico del proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione. In alternativa, il contribuente ha facoltà di **presentare una dichiarazione sostitutiva ...**»*



Istruzioni DR IMU:

*«con la quale **dichiara di essere in possesso** di una perizia accertante l'inagibilità o l'inabitabilità, redatta da un tecnico abilitato»*



L'omessa dichiarazione non fa venire meno la riduzione

Cass 13059/17

*«lo stato di inagibilità o inabitabilità e, comunque, la inutilizzazione di fatto per mancanza di funzionalità dell'immobile, che esclude il pagamento dell'ICI in misura integrale, può ritenersi **esistente anche se il contribuente non ha presentato richiesta di usufruire del beneficio della riduzione del 50%...**»*



A maggior ragione se il fatto era **noto al Comune**

Conf. Cass. 4244/21

Conf. Cass. 1263/21

Cass. 28921/17

*"In tema di ICI, qualora l'immobile sia dichiarato inagibile, l'imposta va ridotta, ai sensi dell'art. 8, comma 1, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, nella misura del 50 per cento anche in assenza di richiesta del contribuente poiché, tenuto conto del principio di collaborazione e buona fede che deve improntare i rapporti tra ente impositore e contribuente, **a quest'ultimo non può essere chiesta la prova di fatti già documentalmente noti al Comune**". (Cass. n. 12015/15, 13230/05).*

Cass. 28921/17 → conoscenza da parte del comune va **provata** dal contribuente

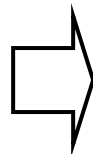
Recupero/ristrutturazione



L. 160/19 - Art. 1 c. 747 lett. a) – tassaz. Valore venale:

*«In caso di utilizzazione edificatoria dell'area, di demolizione di fabbricato, di **interventi di recupero a norma dell'articolo 3, comma 1, lettere c), d) e f)**, del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, la base imponibile è costituita dal valore dell'area, la quale è considerata fabbricabile, senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato è comunque utilizzato.»*

Cass.
27087/17



considerata edificabile indipendentemente da vincoli di inedificabilità

Cass.
1214/21



Edificabile da data **inizio lavori**
(no dalla data di rilascio del permesso)



Edificabile fino alla **fine dei lavori**
(se precedente, data di utilizzo)

Cass. 20319/17 → l'accatastamento fa presumere la fine dei lavori



Completamento **parziale**: si continua a tassare l'area pro quota sulla base della volumetria residua

SOGGETTI PASSIVI

ART. 1, COMMA 743, L. 160/2019



«I soggetti passivi dell'imposta sono i **possessori** di immobili, intendendosi per tali il proprietario ovvero il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi. È soggetto passivo dell'imposta il **genitore assegnatario** della casa familiare a seguito di provvedimento del giudice che costituisce altresì il diritto di abitazione in capo al genitore affidatario dei figli. Nel caso di **concessione** di aree demaniali, il soggetto passivo è il concessionario. Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in **locazione finanziaria**, il soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto. In presenza di più soggetti passivi con riferimento ad un medesimo immobile, ognuno è titolare di un'autonoma obbligazione tributaria e nell'applicazione dell'imposta si tiene conto degli elementi soggettivi ed oggettivi riferiti ad ogni singola quota di possesso, anche nei casi di applicazione delle esenzioni o agevolazioni.»

Definizione analoga a quella ICI (art. 3 D.Lgs. 504/92) e IMU (art. 9 DL 23/11)

CONTRATTO PRELIMINARE



Il trasferimento della soggettività avviene solo con il **rogito**



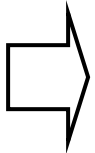
Il contratto **preliminare** è del tutto **irrilevante**

Cass. 10491/98

conferma

Cass. 14119/17

*«Il preliminare di vendita, invero, **non comporta alcun trasferimento dell'obbligo al versamento dell'imposta** e il motivo di tale affermazione risiede nella natura del contratto preliminare: questo, infatti, produce unicamente effetti obbligatori in capo ai contraenti (che si impegnano a stipulare in un secondo momento un contratto di cessione), non certo effetti reali, che invece si avranno solamente nel momento in cui sarà sottoscritto il contratto definitivo.»*



Irrilevanti i contratti da «**effetti anticipati**»

Non ha alcuna importanza che il promissario acquirente:

→ **abbia pagato il prezzo**

→ **sia entrato in possesso del bene**



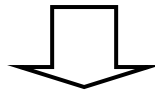
conferma

Cass. 14119/17

«... in quanto la **disponibilità** conseguita dal promissario acquirente si fonda sull'esistenza di un **contratto di comodato funzionalmente collegato** al contratto preliminare, produttivo di effetti meramente obbligatori.»

Vendita con riserva di proprietà

→ Contratto finalizzato alla compravendita di un bene i cui effetti sono **differiti** al momento in cui viene **pagato interamente il prezzo**



Il soggetto passivo rimane il cedente
sino alla cessione definitiva

Risoluzione 5/DPR del 18 ottobre 2007

- Anche se è previsto un accordo per cui le imposte sono a carico del locatario, il soggetto passivo rimane il locatore
- **Non** può operare alcuna **agevolazione** teoricamente spettante al locatario

Rent to buy

- Contratto finalizzato alla compravendita
- Caratterizzato da
 - Periodo di locazione
 - Diritto di riscatto per l'acquirente, scomputando i canoni (tutti o in parte)



Il soggetto passivo rimane il locatore sino al riscatto

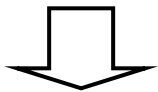
- Anche se è previsto un accordo per cui le imposte sono a carico del locatario, il soggetto passivo rimane il locatore
- **Non** può operare alcuna **agevolazione** teoricamente spettante al locatario

Trust

E' uno **spossessamento** dell'immobile; comporta una segregazione patrimoniale.

E' un rapporto in virtù del quale un dato soggetto, denominato trustee, al quale sono attribuiti i diritti e i poteri di un vero e proprio proprietario, gestisce un patrimonio che gli è stato trasmesso da un altro soggetto, denominato disponente, per uno scopo stabilito nell'interesse di uno o più beneficiari o per uno scopo specifico.

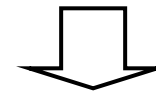
Chi paga ?



disponente



Trust



Trustee

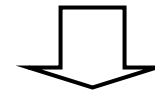
Ai fini delle imposte dirette il trust
ha **sogettività passiva fiscale**

... la cassazione risolve il dubbio

Cass.
16550/19



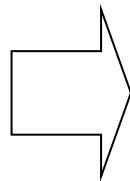
Ai fini **IMU non vi è una regola analoga** a quelle prevista per le imposte dirette che da soggettività passiva tributaria al trust



L'IMU deve essere corrisposta dal **TRUSTEE** che è titolare del **diritto reale** sull'immobile

CTP Parma 89/4/12 del 6.6.12

CTP Brescia 342/17 del 23.5.17



NON si applicano le **agevolazioni soggettive**

Es: esenzione abitazione principale

Fondo patrimoniale

E' un **vincolo** posto sull'immobile per metterlo al servizio delle esigenze della famiglia; comporta una segregazione patrimoniale.

Art. 4 TUIR: i redditi sono imputati al 50% tra i due coniugi



Nessun effetto
IMU

2 modalità di
costituzione



Con trasferimento
della proprietà

50%/50%



SENZA trasferimento
della proprietà

100% prop.

Pignoramento



Il soggetto passivo rimane *l'esecutato* sino al decreto di trasferimento

Cass. Ord. 5737 del 7 marzo 2013

*«le conseguenze giuridiche derivanti dall'esecuzione della formalità del pignoramento immobiliare, costituite dai particolari obblighi e divieti imposti al proprietario del cespite, non escludono l'applicazione a suo carico dell'ICI [ma ciò vale anche ai fini IMU visto che il presupposto è esattamente lo stesso, n.d.a.] in quanto **il presupposto impositivo viene a mancare (rectius, a migrare nella sfera giuridica dell'assegnatario) soltanto all'atto dell'emissione del decreto di trasferimento del bene**».*

CTP MI

859/05/21



L'esecutato rimane comunque possessore anche se è privato della disponibilità (che passa al custode)

A seguito dell'aggiudicazione quando passa la soggettività passiva
all'aggiudicatario?



Cass. 11275/21

Ordinanza interlocutoria rimessa alla pubblica udienza



Comunque pare corretto far riferimento al **decreto di trasferimento**

In linea con le pronunce in materiale di leasing, dove la giurisprudenza ha dato risalto al dato formale della cessazione del contratto

Occupazione abusiva

Cass. 29658
22.10.2021



Il soggetto passivo rimane il **proprietario**
dell'immobile

Cass.
19041/16



Irrilevante l'**occupazione temporanea**
d'urgenza, finché non interviene l'**esproprio**

Cass. 29195 del 2017

Cass. 21157 e 19041 del 2016

Cass. 4753 del 2010

Cass.21433 del 2007

Diritto di abitazione

ART. 1, COMMA 743, L. 160/2019



«I soggetti passivi dell'imposta sono i **possessori** di immobili, intendendosi per tali il proprietario ovvero il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, **abitazione**, enfiteusi, superficie sugli stessi...»

Cass. 6159

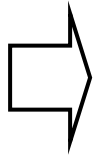
5.3.2021



la scrittura privata costitutiva del diritto di abitazione che non sia stata registrata priva di data certa, non è opponibile al Comune che può validamente e legittimamente disconoscerne l'efficacia.

A nulla rileva la notifica al Comune.

Diritto di abitazione coniuge superstite



Coniuge superstite: diritto di abitazione ex art. 540 c.c.

Cass. 2159/98 → l'immobile nel quale i coniugi abitavano, non necessariamente quello in cui avevano la residenza



Comproprietà
coniugi



Piena proprietà
defunto

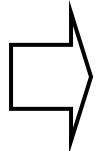
NON opera



Immobili locato



Immobile dove non abitavano abitualmente
(es: seconda casa)



Proprietà altrui

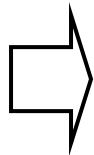
Cass. 29162/21

Quando viene meno ?

- morte del titolare;
- prescrizione, derivante dal non utilizzo ventennale del diritto;
- consolidazione, cioè per riunione nella stessa persona della titolarità del diritto di abitazione e della piena proprietà;
- perimento del bene (ad esempio, crollo o demolizione della casa);
- rinuncia del titolare del diritto di abitazione;
- scadenza del termine indicato nell'atto costitutivo.

Si ritiene irrilevante il semplice cambio di domicilio/residenza

NON opera



Coniugi separati

Cass. 22456/14



Nel caso di
ricovero in casa di riposo?

ART. 1, COMMA 741, L. 160/2019



[...]

c) sono altresì considerate abitazioni principali:

[...]

6) su decisione del singolo comune, l'unità immobiliare posseduta da anziani o disabili che **acquisiscono la residenza in istituti di ricovero** o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata. In caso di più unità immobiliari, la predetta agevolazione può essere applicata ad una sola unità immobiliare;

(se abitazione principale) esente anche a seguito di ricovero

Enti non commerciali

Esenzione ENC



REQUISITO SOGGETTIVO

soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del TUIR



Coincidenza tra possessore ed utilizzatore



REQUISITO OGGETTIVO

Attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222 (CULTO).



Cass. 1539

25.1.2021



Il comodato fa venir meno il requisito soggettivo (interpretazione prevalente)

Contra → (giurisprudenza minoritaria) Cass. 25508/15

Contra → risoluzione 4/DF/13

CTP MN
Sent. 28/22



La cooperativa sociale è una società e non un ente, quindi non rispetta il requisito soggettivo

Il tentativo di ottenere l'esenzione dal pagamento di IMU e TASI attraverso l'equiparazione della CSA alle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) o a Ente del Terzo Settore, sulla base dei propri requisiti statutari che ne escludono l'intento lucrativo, non può essere accolto in quanto pretesa assolutamente infondata e contraria alle norme che dettano i requisiti per l'applicazione dell'esenzione contenute nel Testo Unico delle imposte sui redditi, nell'art. 1, DM 200/2012, nell'art. 73, comma 1, lettera c), TUIR, dalle quali si evince che dall'agevolazione rimangono esclusi gli immobili delle società, sia commerciali che cooperative anche se svolgono le attività richieste dalla norma per fruire dell'esenzione.

Sul punto si è pronunciata ripetutamente la Corte di Cassazione affermando il principio cardine, riguardante l'applicabilità delle fattispecie di esecuzione: "*l'interpretazione deve essere rigorosa ed è vietata ogni possibilità di applicazione estensiva*". Principio più volte richiamato dal diritto unionale in tema di concorrenza od aiuti di stato.

Cass. 21621
22.9.2021



La Società sportiva dilettantistica (SSD) beneficia dell'agevolazione

Ai fini tributaria la SSD è equiparata alla ASD

Leasing finanziario

**La risoluzione del contratto di leasing:
effetti “letterali” sotto il profilo fiscale**



IMU

La soggettività del conduttore cessa al momento della risoluzione del contratto



TASI

La soggettività del conduttore cessa al momento della riconsegna del bene al concedente



E' consentita l'estensione
all'IMU?



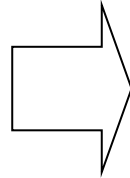
Punto sulle esenzioni COVID

a cura di **Fabio Garrini**

Esenzioni COVID 2020

Esenzione acconto

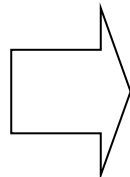
Art. 177 DL 34/20



- Stabilimenti balneari e termali
- D/2 (e pertinenze) e agriturismo, villaggi turistici, ostelli della gioventù, rifugi di montagna, colonie marine e montane, affittacamere per brevi soggiorni, case e appartamenti per vacanze, B&B, residence e campeggi, a condizione che i relativi proprietari siano anche **gestori delle attività ivi esercitate**.

Faq MEF → B&B e affittacamere solo in forma imprenditoriale

Telefisco 2022



Esenzione concessa indipendentemente dal fatto che l'immobile sia iscritto nell'inventario dell'imprenditore

Esenzioni COVID 2020

Art. 78 DL 104/20

Esenzione
Saldo

- **Riproposte esenzioni acconto**
- Fabbricati D destinati a fiere
- D/3 destinati a spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate; → **anche 2021 e 2022**
- discoteche, sale da ballo, night-club e simili, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate.

immobili e le relative pertinenze in cui si esercitano le attività riferite ai codici ATECO riportati **nell'Allegato 1 e 2**, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate e che gli immobili siano ubicati in **zone rosse**

Art. 9 e 9-bis
DL 137/20

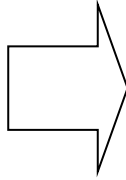
Faq MEF → verifica zona tra data emanazione decreto (3.11.2020) e la data di versamento dell'IMU (16.12.2020) indipendentemente dal cambio di zona → quindi anche parte del periodo

Inizialmente → Calabria, Lombardia, Piemonte e Valle d'Aosta
Estesa a → Abruzzo, Campania, Prov. Bolzano e Toscana

Esenzioni COVID 2021

Esenzione acconto

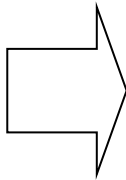
Art. 1 c. 599 L. 178/20



- Stabilimenti balneari e termali
- D/2 (e pertinenze) e agriturismo, villaggi turistici, ostelli della gioventù, rifugi di montagna, colonie marine e montane, affittacamere per brevi soggiorni, case e appartamenti per vacanze, B&B, residence e campeggi, a condizione che i relativi proprietari siano anche **gestori delle attività ivi esercitate**.
- Fabbricati D destinati a fiere
- D/3 destinati a spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli, a condizione che i relativi proprietari siano anche **gestori** delle attività ivi esercitate;
- discoteche, sale da ballo, night-club e simili, a condizione che i relativi proprietari siano anche **gestori** delle attività ivi esercitate.

Esenzione acconto

Art. 1 c. 1116 L. 178/20



Proroga esenzione art. 8 c. 3 DL 74/12, al 31.12.2021, per immobili **inagibili** a seguito di eventi calamitosi 2012 in Veneto, Lombardia e Emilia disposta con art. 8 c. 3 DL 74/12.

Esenzioni COVID 2021

Esenzione acconto

Art. 6-sexies DL 41/21

FRUITORI FONDO PERDUTO DECRETO SOSTEGNI

1. In considerazione del perdurare degli effetti connessi all'emergenza sanitaria da COVID-19, per l'anno 2021 non è dovuta la prima rata dell'imposta municipale propria (IMU) di cui all'articolo 1, commi da 738 a 783, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, relativa agli immobili posseduti dai soggetti passivi per i quali ricorrono le condizioni di cui all'articolo 1, commi da 1 a 4, del presente decreto.
2. L'esenzione di cui al comma 1 si applica solo agli immobili nei quali i soggetti passivi esercitano le attività di cui siano anche gestori.

Disposizione NON riproposta nel sostegni BIS (DL 73/21)

Esenzione saldo

Art. 78 c. 3 DL 104/20

DISPOSIZIONE APPLICABILE PER 2021 E 2022

→ D/3 destinati a spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate;

Esenzioni COVID: obbligo dichiarativo

FAQ 1 - **pubblicata 8.6.2021**

Si chiede se i soggetti esonerati dal versamento dell'Imposta Municipale Propria (IMU) nel corso del 2020 in base ai vari decreti connessi all'emergenza Covid-19 siano tenuti alla compilazione della Dichiarazione IMU 2021 per l'anno 2020. Nel caso affermativo si chiede quali siano le modalità di compilazione del modello.

RISPOSTA

In base all'art. 1, comma 769, della legge n. 160 del 2019, la dichiarazione IMU **deve essere presentata** ogniqualvolta *“si verificano modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta”* e comunque in tutti i casi in cui il Comune non è a conoscenza delle informazioni utili per verificare il corretto adempimento dell'imposta, come nelle ipotesi delle esenzioni previste in relazione all'emergenza epidemiologica da Covid-19.

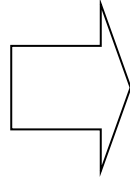
Pertanto, i soggetti passivi, anche in quest'ultimo caso, dovranno presentare la dichiarazione, barrando la casella **“Esenzione”**.

Si ritiene che tale obbligo dichiarativo, al contrario, non sussiste una volta che l'esenzione viene meno, dal momento che per le agevolazioni legate all'emergenza da Covid-19, essendo le stesse di carattere temporaneo per espressa previsione di legge, il periodo di durata è conosciuto dai Comuni; per cui tale circostanza fa venire meno l'obbligo dichiarativo.

Alla medesima conclusione non si può invece arrivare in ordine alla dichiarazione dovuta dagli enti non commerciali [Art. 1, comma 759, lett. g), della legge n. 160 del 2019], poiché il comma 770 prevede espressamente che la *“dichiarazione deve essere presentata ogni anno”*.

Differimenti COVID

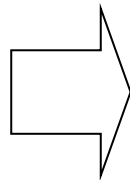
Nota IFEL 21.5.2020



Schema di delibera con ammette il **differimento dei versamenti** a determinate categorie di contribuenti che più hanno sofferto la crisi

Art. 1 c. 777 L. 160/19 → Il comune ha la facoltà di:
b) stabilire differimenti di termini per i versamenti, per situazioni particolari;

RM 5/DF del 8.6.2020



Il differimento **non** può riguardare la **quota statale** dei fabbrica D

conf. Telefisco 2020



Ok previsione che differisce i termini nel caso di decesso del contribuente

ESENZIONE SFRATTI SOSPESI

(ART. 40-QUATER D.L. 41/2021)
SOSPENSIONE SFRATTI



PROVVEDIMENTI RILASCIO ANTE 28.2.2020 → FINO A 30.6.2021

PROVVEDIMENTI RILASCIO 28.2.2020-30.9.2020 → FINO A 30.9.2021

PROVVEDIMENTI RILASCIO 30.9.2020-30.6.2021 → FINO A 31.12.2021

ART. 4-TER D.L. 73/2021



COMMA 1

*«Alle persone fisiche che possiedono un immobile, concesso in locazione a uso abitativo, che abbiano ottenuto in proprio favore l'emissione di una convalida di sfratto per morosità **entro il 28 febbraio 2020**, la cui esecuzione è sospesa sino al 30 giugno 2021, è riconosciuta l'esenzione per l'anno 2021 dal versamento dell'imposta municipale propria (IMU) relativa all'immobile predetto. L'esenzione di cui al precedente periodo si applica anche a beneficio delle persone fisiche titolari di un immobile, concesso in locazione ad uso abitativo, che abbiano ottenuto in proprio favore l'emissione di una convalida di sfratto per morosità **successivamente al 28 febbraio 2020**, la cui esecuzione è sospesa fino al 30 settembre 2021 o fino al 31 dicembre 2021.»*

ESENZIONE IMU 2021

SOLO IN CASO DI PROCEDURE DI CONVALIDA SFRATTO SOSPESE

PERSONE FISICHE

POSSESSORI DEGLI IMMOBILI

ART. 4-TER D.L. 73/2021

COMMA 2

*«I soggetti di cui al comma 1 hanno diritto al **rimborso della prima rata dell'IMU** relativa all'anno 2021, versata entro il 16 giugno 2021. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le modalità di attuazione del presente comma.*

→ DM MEF 30.9.2021

Rimborso spetta sia per acconto che per **unica soluzione**

Contenuto istanza

→ estremi del provvedimento di convalida di sfratto

Dichiarazione IMU

«I soggetti di cui all'art. 1 devono attestare il possesso dei requisiti che danno diritto all'esenzione dall'IMU, nonché l'importo del rimborso, nello spazio dedicato alle annotazioni del modello di dichiarazione, che deve essere presentata a norma dell'art. 1, comma 769, della legge n. 160 del 2019.»



Notifica degli atti

a cura di **Giovanni Chittolina**

Notifica degli atti

È il procedimento attraverso il quale si porta nella sfera di conoscenza del destinatario l'atto amministrativo, che in tal modo diviene efficace.

Modalità: che certificano l'avvenuta consegna al destinatario (o altro soggetto legittimato a ricevere l'atto), il luogo e la data.

Data: termine essenziale, tanto per il notificante, ai fini del rispetto del termine decadenziale, tanto per il destinatario, ai fini del computo dei termini per la proposizione dell'eventuale ricorso.

Art. 137 c.p.c.

Art. 12 Legge
890/1982



D.L.
193/2016



*« Le norme sulla notificazione degli atti giudiziari a mezzo della posta sono applicabili alla notificazione degli atti adottati dalle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni, da parte dell'ufficio che adotta l'atto stesso» - **Notifica tramite AG***

Notifica tramite PEC

Notifica degli atti

MODALITA' DI NOTIFICA

- notifica con raccomandata semplice AR
- notifica mediante messo notificatore dell'ufficio tributi
- notifica mediante messo comunale
- notifica mediante atto giudiziario
- notifica a mezzo PEC

CONSIGLIO DI STATO, SENTENZA N. 175/2018

CONSIGLIO DI STATO, SENTENZA N. 104/2019

Legittimità della notifica con raccomandata semplice AR

CORTE DI CASSAZIONE SS.UU. 8416 DEL 26/03/2019

Raccomandata semplice AR anche con Poste private

Notifica degli atti

MOMENTO IN CUI SI PERFEZIONA LA NOTIFICA

scissione degli effetti della notificazione per il notificante ed il notificato

- per il notificante (mittente) la notifica sarà perfezionata nel momento in cui l'atto venga consegnato per la notifica all'ufficio postale;
- per il notificato (destinatario) la notifica risulterà perfezionata quando questi avrà avuto legale conoscenza dell'atto

**Corte Costituzionale, Sentenza
n. 477 del 26 novembre 2002**

Legge n. 263/2005

Notifica degli atti

COMPIUTA GIACENZA

RACCOMADATA SEMPLICE

Nel Regolamento del servizio di recapito adottato con D.M. 1 ottobre 2008, **nessuna disposizione** dispone sul momento in cui si debba ritenere pervenuto al destinatario un atto che l'agente postale abbia depositato in giacenza presso l'ufficio postale a causa della impossibilità di recapitarlo per l'assenza del medesimo destinatario o di altra persona abilitata.

CORTE DI CASSAZIONE, ORDINANZA N. 2047 DEL 02/02/2016

Perfezionamento della notifica

=

ritiro dell'atto presso l'Ufficio postale

**Termini rimessi in capo
al destinatario, con il
rischio dell'omissione
nel ritiro**

Notifica degli atti

COMPIUTA GIACENZA

TRAMITE ATTO GIUDIZIARIO

Legge n. 890 del 2002, art. 8, comma 4

La compiuta giacenza degli atti giudiziari si perfeziona **decorsi 10 giorni** dalla data in cui, con lettera raccomandata, il destinatario della notifica non rinvenuto è stato avvisato del tentativo di consegna dell'atto e del deposito dello stesso presso l'ufficio postale

CORTE DI CASSAZIONE, SENTENZA N. 1418 DEL 01/02/2012

CORTE DI CASSAZIONE, SENTENZA N. 26088 DEL 30/12/2015

CORTE DI CASSAZIONE, SENTENZA N. 26108 DEL 30/12/2015

LA COMPIUTA GIACENZA COMPORTA IL PERFEZIONAMENTO DELLA NOTIFICA

Ai fini del termine per l'impugnazione, il **ritiro** presso l'ufficio postale del piego da parte del destinatario, rileva esclusivamente se anteriore e non se successivo

Notifica degli atti

VIZI DELLA NOTIFICA

- irregolarità
- nullità
- inesistenza

CORTE DI CASSAZIONE, SENTENZA N. 17134

Non si verifica alcuna violazione nel caso di **più avvisi notificati in unico plico** al contribuente, ricorrendo un vizio di nullità della notifica soltanto qualora più atti aventi più destinatari, anche con unico indirizzo, vengano inclusi in unico plico

ARTICOLO 156 C.P.C.

La **sanatoria** per raggiungimento dello scopo, ovvero la conoscenza dell'atto, che si verifica con l'impugnazione dello stesso, si verifica non solo per le notifiche nulle ma anche per quelle inesistenti.

NB. CORTE DI CASSAZIONE, SENTENZA N. 16610 DEL 07/08/2015

CORTE DI CASSAZIONE, SENTENZA N. 22540 DEL 27/09/2017

Notifica degli atti agli eredi

Art. 752 c.c . Ripartizione dei debiti ereditari tra gli eredi

I coeredi contribuiscono tra loro al pagamento dei debiti e pesi ereditari in proporzione delle loro quote ereditarie, salvo che il testatore abbia altrimenti disposto.

Art. 754 c.c. Pagamento dei debiti e rivalsa

Gli eredi sono tenuti verso i creditori al pagamento dei debiti e pesi ereditari personalmente in proporzione della loro quota ereditaria e ipotecariamente per l'intero. Il coerede che ha pagato oltre la parte a lui incombente può ripetere dagli altri coeredi soltanto la parte per cui essi devono contribuire a norma *dell'articolo 752*, quantunque si sia fatto surrogare nei diritti dei creditori .

Il Comune deve ripartire il debito tributario tra gli eredi e notificare ad ognuno l'avviso di accertamento relativo alla quota di propria spettanza

Notifica degli atti agli eredi

CORTE DI CASSAZIONE, SENTENZA 30 GIUGNO 2010, N. 15460

CORTE DI CASSAZIONE, SENTENZA 20 MARZO 2015, N. 5622

L'art. 65 del Dpr n. 600/1973 è applicabile anche ai tributi locali.

Gli eredi rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa.

La notifica degli atti intestati al dante causa, l'Ufficio finanziario, può effettuarla agli eredi in maniera impersonale e collettiva presso l'ultimo domicilio del *de cuius*. In tal caso la notifica risulta efficace nei confronti degli eredi che, almeno 30 giorni prima, non abbiano effettuato la comunicazione all'ufficio delle proprie generalità, oppure quando, comunque, l'ufficio non sia a conoscenza del decesso.

Notifica degli atti a mezzo PEC

**D.L. 193/2016
art. 7-quater
commi 6 e 7**

Deroga alle disposizioni di cui all'art. 149-bis c.p.c.

Notificante: Ufficio

Indirizzo PEC notificante: (PEC protocollo o PEC Ufficio)

Destinatari:

- 1) Soggetti iscritti al Registro delle imprese tenuto dalla CCIAA competente
- 2) Professionisti iscritti in Albi o elenchi istituiti con legge dello Stato

Indirizzo PEC destinatario: risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC), consultabile gratuitamente sul sito www.inipec.gov.it

Notifica degli atti a mezzo PEC

**D.L. 193/2016
art. 7-quater
commi 6 e 7**

Deroga alle disposizioni di cui all'art. 149-bis c.p.c.

Notificante: Ufficio

Indirizzo PEC notificante: (PEC protocollo o PEC Ufficio)

Destinatari:

- 1) Soggetti iscritti al Registro delle imprese tenuto dalla CCIAA competente
- 2) Professionisti iscritti in Albi o elenchi istituiti con legge dello Stato

Indirizzo PEC destinatario: risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC), consultabile gratuitamente sul sito www.inipec.gov.it

Notifica degli atti a mezzo PEC

Contenuto della PEC da notificare

DM 18/12/2017 (C.d.S.)

Oggetto del messaggio PEC: «Notifica Avviso di accertamento IMU»

Testo della PEC: Si trasmette, ai fini della notificazione, l'avviso di accertamento IMU anno 2015 n. 11452 del 11/03/2022 e la relazione di notificazione, sottoscritti digitalmente.

Distinti Saluti.

Comune di XXXXXXXXXXXX – UFFICIO TRIBUTI

Via XXXXXXXXXXXX 46100 XXXXXXXXXXXX (XX)

Notifica degli atti a mezzo PEC

Contenuto della PEC da notificare

DM 18/12/2017 (C.d.S.)

Allegati del messaggio PEC:

- 1) RELATA DI NOTIFICA su documento informatico separato, sottoscritto con firma digitale;
- 2) copia per immagine su supporto informatico di documento analogico dell'AVVISO DI ACCERTAMENTO, se l'originale è formato su supporto analogico, con attestazione di conformità all'originale, sottoscritta con firma digitale, ovvero copia informatica dell'avviso di accertamento digitale con attestazione di conformità all'originale, sottoscritta con firma digitale;
- 3) ogni altra comunicazione o informazione utile al destinatario per esercitare il proprio diritto alla difesa ovvero ogni altro diritto o interesse tutelato.

Notifica degli atti a mezzo PEC

Perfezionamento della notifica

D.L. 193/2016

Ai fini del rispetto dei termini di prescrizione e decadenza, la notificazione si intende perfezionata:

- per il notificante nel momento in cui il suo gestore della casella di posta elettronica certificata gli trasmette la ricevuta di accettazione con la relativa attestazione temporale che certifica l'avvenuta spedizione del messaggio
- per il destinatario si intende perfezionata alla data di avvenuta consegna contenuta nella ricevuta che il gestore della casella di posta elettronica certificata del destinatario trasmette all'ufficio

Notifica degli atti a mezzo PEC

D.L. 193/2016

PEC destinatario
«satura»



l'ufficio effettua un secondo tentativo di consegna decorsi almeno **sette giorni** dal primo invio.

PEC destinatario
«satura» - Il tentativo

PEC destinatario non
valida/inattiva

la notificazione deve essere eseguita mediante **deposito telematico** dell'atto nell'area riservata del sito *internet* di Infocamere Scpa e pubblicazione, entro il secondo giorno successivo a quello di deposito, del relativo avviso nello stesso sito, **per la durata di quindici giorni**; l'ufficio inoltre dà notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto a mezzo di lettera raccomandata, senza ulteriori adempimenti a proprio carico.

Perfezionamento della notifica
per «compiuta giacenza»



15 giorni dalla
pubblicazione

COVID-19: Termini di notifica

D.L. 18/2020

Articolo 67



Sospensione dei termini di notifica degli atti di accertamento esecutivi

Articolo 68



Sospensione dei termini di notifica delle ingiunzioni fiscali

Nota IFEL 2 novembre 2021

Sospensione termini di notifica avvisi di accertamento esecutivi

Art. 67 D.L. 18/2020

Sospensione 8/3 – 31/05/2020 dei termini di decadenza
pendenti alla data dell'8/3/2020



Proroga di 85 giorni

Comma 161 Legge 296/2006

Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati.

31/12/2020

- *Omesso o parziale versamento anno 2015*
- *Omessa o infedele denuncia anno 2014*



26/03/2021

Sospensione termini di notifica avvisi di accertamento esecutivi

Art. 67 D.L. 18/2020

Risoluzione n. 6/DF del
15/06/2020



Proroga 85 giorni

Anche se il termine di prescrizione o
decadenza non scade al 31/12/2020

Omesso / parziale versamento

Anno d'imposta	Termine notifica
2015	26/03/2021
2016	26/03/2022
2017	26/03/2023
2018	25/03/2024
2019	26/03/2025

Infedele / Omessa dichiarazione

Anno d'imposta	Termine notifica
2014	26/03/2021
2015	26/03/2022
2016	26/03/2023
2017	25/03/2024
2018	26/03/2025

Nota IFEL 2 novembre 2021

Sospensione termini di notifica Ingiunzioni di pagamento

Art. 68 D.L. 18/2020

Sospensione 8/3/2020 – 31/12/2021 dei termini di decadenza
pendenti alla data dell'8/3/2020



Circolare AdE n. 5
del 20/03/2020

Proroga al 31/12 del secondo anno successivo alla fine
del periodo di sospensione (MAX 542 giorni)

Comma 163 Legge 296/2006

Le ingiunzioni di pagamento di cui al R.D. n.239/1910 devono essere notificate, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

31/12/2020: Atti divenuti definitivi nel 2017



31/12/2023

31/12/2021: Atti divenuti definitivi nel 2018



31/12/2023

31/12/2022: Atti divenuti definitivi nel 2019



25/06/2024



A presto e grazie !

Mantova (MN) – San Felice del Benaco (BS) – Siena (SI)

www.virgilianaconsulting.it



facebook.com/VirgilianaConsulting



instagram/virgilianaconsulting