



REPUBBLICA ITALIANA
CORTE DEI CONTI
SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA
LOMBARDIA

composta dai magistrati:

dott. Gianluca Braghò	Presidente f.f.
dott. Donato Centrone	Referendario (relatore)
dott. Paolo Bertozzi	Referendario
dott. Cristian Pettinari	Referendario
dott. Giovanni Guida	Referendario
dott.ssa Sara Raffaella Molinaro	Referendario

nella camera di consiglio del 15 maggio 2014

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con il regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

Vista la legge 21 marzo 1953, n. 161;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

Vista la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti n. 14/2000 del 16 giugno 2000, che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, modificata con le deliberazioni delle Sezioni riunite n. 2 del 3 luglio 2003 e n. 1 del 17 dicembre 2004;

Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 recante il Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131;

Vista la deliberazione n. 1/pareri/2004 del 3 novembre 2004 con la quale la Sezione ha stabilito i criteri sul procedimento e sulla formulazione dei pareri previsti dall'articolo 7, comma 8, della legge n. 131/2003;

Vista la nota del 14 aprile 2014 con la quale il Sindaco del Comune di Turbigo (MI) ha chiesto un parere in materia di contabilità pubblica;

Vista l'ordinanza con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per la camera di consiglio

odierna per deliberare sulla sopra indicata richiesta;

Udito il relatore, dott. Donato Centrone

Premesso che

Il Sindaco del Comune di Turbigio, con nota del 14 aprile 2014, ha formulato una richiesta di parere avente ad oggetto la corretta contabilizzazione di entrate derivanti dalla definizione di un contenzioso attinente l'accertamento dell'imposta comunale sugli immobili nei confronti di una società proprietaria di una centrale termoelettrica.

Nello specifico, il Comune ha in corso, sin dal 2000, un contenzioso con ENEL spa, proseguito con Edipower spa e, attualmente, con IREN spa, per la riscossione dell'ICI relativamente ad una centrale termoelettrica sita sul proprio territorio. Il contenzioso (che, nel corso degli anni, ha visto il Comune vittorioso o soccombente) è giunto ad un punto in cui, con il subentro della nuova proprietà, si prospetta la possibilità di un accordo per la chiusura di tutte le posizioni pendenti.

Negli esercizi di riferimento, sul piano contabile, il Comune, sussistendone i presupposti, ha previsto e accertato, nelle entrate del Titolo I (entrate tributarie), gli importi in contestazione, provvedendo contestualmente, per motivi precauzionali, alla creazione in uscita di un fondo svalutazione crediti di pari importo, che, secondo i principi contabili, a consuntivo, non è stato impegnato, confluendo nell'avanzo d'amministrazione quale quota vincolata (attualmente ammontante a circa 6 milioni di euro).

Nel caso di effettiva chiusura della controversia, il Comune chiede lumi circa la corretta modalità di contabilizzazione di tale entrata di natura straordinaria, per i conseguenti riflessi che la scelta comporta ai fini della successiva spesa. L'intendimento dell'amministrazione, infatti, alla luce della straordinarietà della predetta voce di entrata, sarebbe di destinare tali risorse ad investimenti per la realizzazione di opere pubbliche.

Pertanto, anche alla luce dei criteri di contabilizzazione delle entrate presenti nel TUEL e, da ultimo, nel DPCM 28/12/2011 (Allegato 2 "Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria"), il Comune chiede lumi circa le seguenti ipotesi alternative di contabilizzazione:

a) allocazione fra le entrate di natura straordinaria e contabilizzazione nell'ambito del titolo IV dell'entrata (con iscrizione dell'accertamento in aderenza ai tempi di pagamento concordati con la controparte), e conseguente parallela eliminazione dei residui attivi accertati nei vari esercizi precedenti;

b) allocazione in entrata nell'ambito del Titolo I (con iscrizione dell'accertamento in conformità ai tempi di pagamento concordati con la controparte), e conseguente parallela eliminazione dei residui attivi accertati nei vari esercizi precedenti.

In merito all'ammissibilità della richiesta

La funzione consultiva delle Sezioni regionali è inserita nel quadro delle competenze che la legge n. 131 del 2003, recante adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, ha attribuito alla Corte dei conti.

In relazione allo specifico quesito formulato dal Sindaco del Comune di Turbigo, il primo punto da esaminare concerne la verifica in ordine alla circostanza se la richiesta rientri nell'ambito delle funzioni attribuite alle Sezioni regionali della Corte dei conti dall'art. 7, comma 8, della legge 6 giugno 2003, n. 131, norma in forza della quale Regioni, Province e Comuni possono chiedere a dette Sezioni pareri in materia di contabilità pubblica, nonché ulteriori forme di collaborazione, ai fini della regolare gestione finanziaria e dell'efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa. I pareri e le altre forme di collaborazione si inseriscono nei procedimenti amministrativi degli enti territoriali consentendo, nelle tematiche in relazione alle quali la collaborazione viene esercitata, scelte adeguate e ponderate nello svolgimento dei poteri che appartengono agli amministratori pubblici, restando peraltro esclusa qualsiasi forma di cogestione o coamministrazione con l'organo di controllo esterno (si rinvia, per tutte, alla Delibera della Sezione del 11 febbraio 2009, n. 36).

Infatti, deve essere messo in luce che il parere della Sezione attiene a profili di carattere generale anche se, ovviamente, la richiesta proveniente dall'ente pubblico è motivata, generalmente, dalla necessità di assumere specifiche decisioni in relazione ad una particolare situazione. L'esame e l'analisi svolta nel parere è limitata ad individuare l'interpretazione di disposizioni di legge e di principi generali dell'ordinamento in relazione alla materia prospettata dal richiedente, spettando, ovviamente, a quest'ultimo la decisione in ordine alle modalità applicative in relazione alla situazione che ha originato la domanda.

Con specifico riferimento all'ambito di legittimazione soggettiva per l'attivazione di questa particolare forma di collaborazione, è ormai consolidato l'orientamento che vede, nel caso del Comune, il Sindaco quale organo istituzionalmente legittimato a richiedere il parere, in quanto riveste il ruolo di rappresentante dell'Ente. Il presente presupposto soggettivo sussiste nel quesito richiesto dal Sindaco del Comune di Turbigo, con nota del 14 aprile 2014.

Con riferimento alla verifica del profilo oggettivo, occorre rilevare che la disposizione contenuta nel comma 8 dell'art. 7 della legge 131 deve essere raccordata con il precedente comma 7, norma che attribuisce alla Corte dei conti la funzione di verificare il rispetto degli equilibri di bilancio, il perseguimento degli obiettivi posti da leggi statali e regionali di principio e di programma, la sana gestione finanziaria degli enti locali. Lo svolgimento delle funzioni è qualificato dallo stesso legislatore come una forma di controllo collaborativo.

Il raccordo tra le due disposizioni opera nel senso che il comma 8 prevede forme di collaborazione ulteriori rispetto a quelle del precedente comma, rese esplicite in particolare con l'attribuzione agli enti della facoltà di chiedere pareri *in materia di contabilità pubblica*.

Appare conseguentemente chiaro che le Sezioni regionali della Corte dei conti non svolgono una funzione consultiva a carattere generale in favore degli enti locali, ma che, anzi, le attribuzioni consultive si connotano sulle funzioni sostanziali di controllo collaborativo ad esse conferite dalla legislazione positiva.

Al riguardo, le Sezioni riunite della Corte dei conti, intervenendo con una pronuncia in sede di coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'art. 17, comma 31 del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, hanno delineato una nozione di contabilità pubblica incentrata sul "*sistema di principi e di norme che regolano l'attività finanziaria e patrimoniale dello Stato e degli enti pubblici*", da intendersi in senso dinamico anche in relazione alle materie che incidono sulla gestione del bilancio e sui suoi equilibri (Delibera n. 54 del 17 novembre 2010). Il limite della funzione consultiva come sopra delineato fa escludere qualsiasi possibilità di intervento della Corte dei conti nella concreta attività gestionale ed amministrativa o nei casi di interferenza, in concreto, con competenze di altri organi giurisdizionali.

Tanto premesso, l'istanza del Sindaco di Turbigo rientra nella materia della contabilità pubblica, poiché attiene alla corretta contabilizzazione di entrate nel bilancio comunale.

Esame nel merito

In via preliminare la Sezione precisa che la decisione in ordine all'applicazione in concreto delle disposizioni in materia di contabilità pubblica è di esclusiva competenza dell'ente locale, rientrando nella discrezionalità e responsabilità dell'amministrazione. Quest'ultimo, tuttavia, potrà orientare la sua decisione in base alle conclusioni contenute nel presente parere.

Il Comune di Turbigo chiede lumi circa la corretta modalità di contabilizzazione di un'entrata, definita dall'ente di natura straordinaria, derivante dalla probabile definizione di un contenzioso in materia di imposta comunale sugli immobili. Nel corso di esercizi pregressi, sussistendone i presupposti, il Comune ha previsto e accertato, fra le entrate tributarie (Titolo I), gli importi in contestazione, provvedendo contestualmente, per motivi precauzionali, alla creazione in uscita di un fondo svalutazione crediti di pari importo, che, a consuntivo, è confluito nell'avanzo d'amministrazione quale quota vincolata (attualmente ammontante a circa 6 milioni di euro).

Nell'istanza di parere non vengono fornite maggiori precisazioni circa le motivazioni del contenzioso in essere, sui termini dello stipulando accordo con la controparte, né sulla natura dei quest'ultimo. Il presente parere presuppone pertanto che l'accordo verta su diritti disponibili delle parti (in particolare, del Comune alla luce della fonte tributaria del diritto di credito attivato). Presuppone, inoltre, sulla scorta di quanto riferito dal Comune (sulla base degli elementi di fatto in possesso, non oggetto di esame in sede consultiva), che tale entrata, che trova occasione in tributi pregressi non riscossi, abbia un titolo autonomo rispetto a quello in base al quale gli accertamenti originariamente erano stati iscritti nelle scritture contabili dell'ente. Appare infatti evidente come, in caso di identità di causa, l'ente debba procedere

imputando le riscossioni ai residui attivi già iscritti nelle proprie scritture (con conseguente azzeramento del fondo svalutazione crediti e rimozione del vincolo dall'avanzo d'amministrazione).

Nell'istanza viene precisato che la richiesta di parere, vertente sulla corretta contabilizzazione dell'entrata, è funzionale alla finalizzazione della spesa (investimenti).

L'alternativa proposta dell'amministrazione, alla luce della dichiarata straordinarietà della voce di entrata e dei criteri di contabilizzazione presenti nel TUEL e nel DPCM 28/12/2011 (Allegato 2 "Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria"), è la seguente:

a) allocazione fra le entrate di natura straordinaria e contabilizzazione nell'ambito del titolo IV dell'entrata (con iscrizione dell'accertamento in aderenza ai tempi di pagamento concordati con la controparte), e conseguente parallela eliminazione dei residui attivi accertati nei vari esercizi precedenti;

b) allocazione in entrata nell'ambito del Titolo I (con iscrizione dell'accertamento in conformità ai tempi di pagamento concordati con la controparte), e conseguente parallela eliminazione dei residui attivi accertati nei vari esercizi precedenti.

L'art. 165 del TUEL (struttura del bilancio), distingue le entrate in "titoli", fra i quali, ai fini dei dubbi posti dal Comune istante, assumono rilevanza il primo (entrate tributarie) ed il quarto (entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti).

Il DPR n. 194/1996 (Regolamento per l'approvazione dei modelli concernenti l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali) suddivide i titoli dell'entrata in categorie, prevedendone tre per le entrate tributarie (1 imposte; 2 tasse; 3 tributi speciali ed altre entrate tributarie) e sei per le entrate da alienazioni, trasferimenti di capitale e riscossioni di crediti (1 alienazione di beni patrimoniali; 2 trasferimenti di capitale dallo Stato; 3 trasferimenti di capitale dalla regione; 4 trasferimenti di capitale da altri enti del settore pubblico; 5 trasferimenti di capitale da altri soggetti; 6 riscossione di crediti).

La collocazione di un'entrata nel pertinente titolo del bilancio rileva a vari fini, fra i quali possono ricordarsi la corretta definizione degli equilibri di parte corrente (in cui rilevano le entrate dei titoli I, II e III, cfr. art. 162 TUEL) e gli obiettivi posti dal patto di stabilità interno (ai cui fini le entrate correnti, fra cui quelle imputate a titolo I, rilevano al momento dell'accertamento, mentre quelle in conto capitale, fra cui quelle imputate al titolo IV, rilevano al momento della riscossione. Cfr., da ultimo, Circolare MEF-RGS n. 6 del 18/02/2014).

Le norme in materia di contabilità degli enti locali (cfr. art. 165 TUEL) distinguono le entrate in base alla loro natura (tributarie; da contributi e trasferimenti correnti; extra tributarie; da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti; da accensioni di prestiti; da servizi per conto di terzi), senza che assuma rilevanza, ai fini dell'allocazione a bilancio, il titolo in base al quale le entrate medesime vengono accertate. Per fare un esempio, l'entrata discendente da un'imposta comunale va allocata al titolo primo del bilancio sia che abbia fonte

in un atto di autoliquidazione da parte del contribuente, sia in un accertamento degli uffici dell'ente, sia nella formazione di un ruolo, sia infine in un provvedimento giurisdizionale che chiude un contenzioso.

Conferma si trae anche dall'art. 179 TUEL che, nell'elencare le modalità sulla cui base si iscrive un accertamento, distingue secondo la natura dell'entrata, non del relativo titolo (il comma 2 precisa, per esempio, che l'accertamento delle entrate di carattere tributario avviene a seguito di emissione di ruoli o di altre forme stabilite per legge; per le entrate patrimoniali e per quelle provenienti dalla gestione di servizi a carattere produttivo avviene a seguito di acquisizione diretta o di emissione di liste di carico; per le altre entrate avviene sulla base di contratti, provvedimenti giudiziari o atti amministrativi specifici, etc.).

Anche i modelli di codificazione uniforme delle entrate e delle spese (SIOPE) degli enti locali, approvati con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze ed elaborati sulla base degli schemi di bilancio di cui al DPR n. 194/1996, classificano le voci di entrata in base alla natura (e, in subordine, alla provenienza), non al titolo in base al quale l'entrata viene prevista a bilancio e accertata.

Di conseguenza un'entrata di natura tributaria, anche se avente fonte in un provvedimento giurisdizionale o in un accordo fra le parti che chiude un contenzioso, va allocata al titolo I dell'entrata (entrate tributarie), nella pertinente categoria elencata dal DPR n. 194/1996 (1^a imposte; 2^a tasse; 3^a tributi speciali ed altre entrate tributarie proprie).

Non sembra percorribile, invece, l'iscrizione fra le entrate del titolo IV, che, anche nella sopra richiamata elencazione categoriale presente del DPR n. 194/1996, comprendono solo entrate di parte capitale.

L'esigenza, prospettata dal Comune istante, di destinare correttamente un'entrata avente natura straordinaria va pertanto perseguita, in aderenza alle regole e principi contabili, da un lato, procedendo all'iscrizione dell'accertamento secondo i prescritti principi di prudenza e, dall'altro, sul versante della spesa, destinando la predetta entrata ad esigenze di carattere non ripetitivo, preferibilmente alla realizzazione di investimenti o alla riduzione del debito.

Sotto tale secondo profilo, si ricorda che il principio contabile n. 3 "gestione del sistema di bilancio", lett. c "acquisizione delle entrate", approvato dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali il 12/04/2008, prescrive appunto, al punto 20, che i proventi di carattere straordinario o eccezionale devono essere finalizzati a spese di investimento ovvero a spese correnti di carattere straordinario.

Sotto il primo profilo, invece, va segnalato come il Comune, nell'istanza di parere, prospetti, in entrambe le ipotesi (allocazione al titolo primo o quarto dell'entrata) l'iscrizione dell'accertamento in conformità ai tempi di pagamento concordati con la controparte.

In proposito si ricorda come l'art. 179 del TUEL specifica che l'accertamento costituisce la fase di gestione dell'entrata, mediante la quale, sulla base di idonea documentazione, viene

verificata la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individuato il debitore, quantificata la somma da incassare, nonché fissata la relativa scadenza.

Circa il momento dell'accertamento, i sopra richiamati principi contabili precisano che un'entrata è accertabile nell'esercizio finanziario in cui è sorto il diritto di credito e quest'ultimo è connotato dei requisiti di certezza, liquidità ed esigibilità.

Il Comune palesa l'intenzione di accertare le somme discendenti dall'eventuale accordo stragiudiziale stipulato con la controparte negli esercizi in cui maturerà il diritto alla relativa riscossione. A tale proposito, richiama il "principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria" enunciato dall'Allegato II al DPCM 28/12/2011 (Sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi, di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118).

Come noto, il d.lgs n. 118/2011, in aderenza a quanto previsto dalla legge di contabilità e finanza pubblica n. 196/2009 (nonché dalla legge delega sul federalismo fiscale n. 42/2009) ha rivisitato, fra gli altri, il sistema contabile degli enti locali, prevedendo un periodo di sperimentazione biennale (al momento esteso a tre esercizi) con entrata a regime nell'esercizio 2015 (cfr. art. 38 d.lgs. n. 118/2011).

La sperimentazione in corso riguarda, in particolare, la tenuta della contabilità sulla base di una definizione del principio della competenza finanziaria secondo la quale le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate sono registrate nelle scritture contabili con imputazione all'esercizio nel quale vengono a scadenza (cfr. art. 1, comma 2, DPCM 28/12/2011).

Il predetto principio contabile della competenza finanziaria è definito negli allegati 1 (principio generale) e 2 (principio applicato) al citato DPCM.

Il principio generale (Allegato 1) prescrive che le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza (il principio distingue il momento dell'iscrizione nelle scritture contabili, individuato nell'insorgenza dell'obbligazione, da quello dell'imputazione al bilancio, individuato nella scadenza dell'obbligazione).

Il principio applicato (Allegato 2) precisa poi che la scadenza dell'obbligazione è il momento in cui l'obbligazione diventa esigibile e, richiamando la giurisprudenza civilistica, definisce come esigibile un credito per il quale non vi siano ostacoli alla riscossione, evidenziando, ai fini dell'imputazione dell'accertamento, la coincidenza tra esigibilità e possibilità di esercitare il diritto di credito.

L'atto di accertamento, pertanto, nel modello delineato dal DPCM 28/12/2011, presuppone l'individuazione della scadenza del credito in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato dal bilancio pluriennale.

Il principio contabile della competenza c.d. "rafforzata" palesa due momenti di rilevazione dell'accertamento: l'iscrizione nelle scritture contabili (momento/esercizio in cui sorge l'obbligazione giuridica) e l'imputazione a bilancio (momento/esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza, diventando esigibile).

Pertanto, a differenza del sistema contabile attuale, in cui la scadenza dell'obbligazione non incide sulla rilevazione dell'accertamento (che va iscritto a bilancio nel momento dell'insorgenza del diritto di credito, ex art. 179 del TUEL), alla luce della disciplina contabile di prossima entrata in vigore l'imputazione di un accertamento, già iscritto nelle scritture, ad un esercizio finanziario dipende dalla scadenza del termine di adempimento.

Il principio tende ad avvicinare il momento dell'accertamento e quello della riscossione (come, dal lato della spesa, quello dell'impegno e del pagamento) con lo scopo, fra gli altri, di ridurre la formazione dei residui, in particolare attivi, che, in base all'esperienza registrata nel corso del tempo, hanno fatto emergere squilibri postumi (causa la copertura di spese a mezzo di avanzi d'amministrazione non attendibili).

Di tale esigenza, ispirata ad un principio di prudenza nella gestione dei bilanci, si è fatta portatrice anche la giurisprudenza della Corte dei conti (cfr. Sezione Toscana n. 15/2011/INPR e Sezione Lombardia n. 499/2012/PAR e n. 40/2010/PAR) che, in particolare per alcune tipologie di entrate di più difficile riscossione (sanzioni amministrative al codice della strada, locazione di cespiti patrimoniali, etc.), ha prospettato la possibilità di un "accertamento per cassa" (modalità che, pur non rispettando la lettera dell'art. 179 TUEL e la precisa distinzione fra le varie fasi dell'entrata, è apparsa maggiormente funzionale alla garanzia dell'equilibrio complessivo dei bilanci).

Sulla base di quanto finora esposto, pur ricordando come i principi della competenza finanziaria rafforzata di cui al d.lgs n. 118/2011 ed al DPCM 28/12/2011 trovino applicazione, per gli enti non soggetti alla sperimentazione, solo dal prossimo esercizio 2015, appare opportuna l'imputazione dell'accertamento di alcune tipologie di entrata (fra cui quella prospettata dal Comune istante) nell'esercizio in cui viene a scadenza il diritto di credito.

A conforto di tale opzione interpretativa può essere ricordato come, all'entrata in vigore, nel prossimo esercizio, del nuovo sistema contabile, gli enti locali, prima di inserire i residui attivi e passivi nel rendiconto, dovranno provvedere ad un riaccertamento straordinario, potendo conservare tra quelli attivi solo le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate. Invece le entrate accertate, ma non esigibili nell'esercizio dovranno essere reimputate all'esercizio in cui saranno esigibili. Il relativo ammontare costituirà il c.d. fondo pluriennale vincolato destinato al finanziamento di obbligazioni passive giuridicamente perfezionate esigibili in esercizi successivi (cfr. artt. 7 e 14 DPCM 28/12/2011).

In sostanza, nella fattispecie prospettata dal Comune istante, la quota dell'accertamento corrispondente all'importo esigibile in esercizi successivi dovrebbe, nel 2015, essere eliminata

dai residui attivi e reiscritta fra gli accertamenti con imputazione agli esercizi di scadenza (cfr. art. 14, comma 1, lett. *a* ed *e*, DPCM 28/12/2011).

Appare pertanto opportuno anticipare la indicate modalità di rilevazione iscrivendo l'accertamento in concomitanza con il maturare del diritto alla riscossione.

Alla luce della natura straordinaria della ridetta entrata e della dichiarata finalizzazione a spesa di investimento, la predetta modalità di contabilizzazione dovrebbe altresì attenuare eventuali problematiche discendenti dal conseguimento degli obiettivi posti dal patto di stabilità interno. In prospettiva, infatti, in conseguenza dell'introduzione del nuovo sistema contabile, dovrebbero ridursi le occasioni di disallineamento, più volte registrate nella prassi, fra rilevazione delle entrate e delle spese nel caso di finanziamento di investimenti a mezzo di entrate proprie (dovendosi conteggiare, per la parte entrata, anche la quota del fondo pluriennale vincolato corrispondente alla differenza fra entrate esigibili e spese pagabili nell'esercizio di riferimento, cfr. Circolare MEF RGS n. 6 del 18/02/2014).

P.Q.M.

nelle considerazioni esposte è il parere della Sezione

Il Relatore
(Donato Centrone)

Il Presidente f.f.
(Gianluca Braghò)

Depositata in Segreteria
il 16 maggio 2014
Il Direttore della Segreteria
(dott.ssa Daniela Parisini)