



Numero registro generale 3851/2013

Numero sezionale 1311/2023

Numero di raccolta generale 12450/2024

Data pubblicazione 07/05/2024

**REPUBBLICA ITALIANA**  
In nome del Popolo Italiano  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto: **Cessione  
d'azienda – Accertamento  
ai fini Iva - Condizioni**

R.G.N. 3851/2013

Cron.

UP - 19/12/2023

**SENTENZA**

– *ricorrente* –

– *intervenuto* –

contro

– *controricorrente* –





## FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle entrate emetteva avviso di accertamento nei confronti della società Villa di Campo Srl, esercente attività alberghiera, con cui recuperava l'Iva indebitamente detratta in relazione ad una compravendita immobiliare stipulata in data 14 marzo 2006 con la società Campo Srl, irrogando le conseguenti sanzioni di legge.

2. L'Ufficio, in particolare, in esito anche a verifica della Guardia di finanza, riteneva che l'operazione non costituisse una compravendita immobiliare ma una cessione di azienda, relativa all'esercizio di una attività alberghiera, come tale non soggetta ad Iva posto che:

- gli immobili del complesso "Villa Luti", con cui era esercitata l'azienda alberghiera, erano di proprietà della società Campo Srl;
- i restanti beni del complesso aziendale (attrezzature e licenze di esercizio) appartenevano, invece, alla Park Hotel Villa Luti Srl;
- le società Campo Srl e Park Hotel Villa Luti Srl appartenevano entrambe al sig. Ballardini Remo, socio unico delle stesse;
- con atto del 14 marzo 2006 gli immobili erano ceduti dalla società Campo Srl alla società Villa di Campo Srl;
- il contratto di vendita stabiliva che erano inclusi i beni mobili collegati ed ancorati in modo permanente alla struttura immobiliare;





- le attrezzature alberghiere, inoltre, anteriormente alla vendita immobiliare, erano state cedute dalla Park Hotel Villa Luti Srl (liquidata in data 9 febbraio 2006) alla Campo Srl.

Ne derivava che la vendita degli immobili integrava, in realtà, una cessione dell'azienda alberghiera già nella gestione della Campo Srl.

3. Il ricorso proposto da Villa di Campo Srl, che contestava la qualificazione dell'atto come cessione d'azienda, era rigettato dalla Commissione tributaria di primo grado di Trento. La sentenza era confermata dal giudice d'appello in epigrafe.

4. La società contribuente proponeva ricorso per cassazione con quattro motivi, poi illustrato con memorie, cui l'Agenzia resisteva con controricorso.

5. All'udienza del 14 aprile 2021, il collegio, previa attivazione del contraddittorio con le parti, con ordinanza interlocutoria del 31 marzo 2022 chiedeva alla Corte di giustizia dell'Unione Europea, ex art. 267 TFUE, di pronunciarsi sulla questione pregiudiziale della compatibilità dell'art. 20 d.P.R. n. 131 del 1986, come modificato dall'art. 1, comma 87, lett. a), n. 1 e n. 2, l. n. 205 del 2017 e dall'art. 1, comma 1084, l. n. 145 del 2018, con gli artt. 5, n. 8, dir. 77/388/CEE e 19 dir. n. 2006/112/CE in ordine ai limiti previsti per l'Amministrazione fiscale di prendere in considerazione elementi di contesto esterni al contratto per qualificare e provare l'effettività dell'operazione realizzata, in specie nell'ipotesi di prestazione economica artificiosamente scomposta in plurime cessioni, invece integranti, nel loro complesso, una cessione d'azienda.

6. La Corte di giustizia, con ordinanza del 21 dicembre 2022, dichiarava irricevibile il rinvio pregiudiziale.

7. La causa, conseguentemente, veniva fissata per l'udienza del 19 dicembre 2023; la contribuente ha depositato ulteriore memoria.

## **RAGIONI DELLA DECISIONE**





1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 20 d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), per aver la Commissione di secondo grado provveduto alla riqualificazione ai fini Iva del contratto di compravendita con la Campo Srl in base a disposizione estranea a detta imposta in quanto applicabile solo ai fini dell'imposta di registro e, comunque, applicandola in base ad una interpretazione non corretta posto che la norma consente la qualificazione del contratto solo sulla base dei dati testuali e non anche su elementi extratestuali.

2. In relazione a tale doglianza la Corte ha sollevato rinvio ex art. 267 TFUE innanzi alla Corte di giustizia sul duplice assunto che:

a) l'art. 20 TUR pone, nel testo attuale e applicabile, una effettiva limitazione al potere di riqualificazione dell'atto, possibile solo in base agli elementi testuali dell'atto medesimo;

b) il principio di alternatività – per il disposto dell'art. 40 TUR e, indirettamente, dell'art. 2, terzo comma, lett. b, d.P.R. n. 633 del 1972 - determina una efficacia riflessa di questi limiti probatori anche ai fini dell'accertamento dell'Iva.

Tale ultima conseguenza si porrebbe in attrito con i principi unionali in materia di Iva attesa la necessità, in tale ambito, di una pienezza di accertamento con valutazione di tutte le circostanze del caso, poco compatibile con l'esistenza di limiti probatori di tal genere.

3. La Corte di giustizia, con ordinanza del 21 dicembre 2022, dopo aver rilevato che *«per qualificare un'operazione come «trasferimento (...) di una universalità totale o parziale di beni», ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 8, della sesta direttiva o dell'articolo 19 della direttiva IVA, occorre effettuare una valutazione globale di tutte le circostanze del caso di specie, che può comprendere la presa in considerazione delle intenzioni delle parti, purché esse siano comprovate da elementi oggettivi (v., in tal senso, sentenze del 10 novembre 2011, Schriever,*





*C-444/10, EU:C:2011:724, punti 32 e 38, e del 19 dicembre 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punti 16 e 26), e che la presa in considerazione di elementi di contesto si impone in particolare quando si tratta di un'operazione artificialmente divisa in più parti (v., in tal senso, sentenza del 4 marzo 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, punti 38 e 39)» (par. 22), ha peraltro sottolineato che la normativa nazionale, su cui si incentrava il quesito sulla compatibilità con le disposizioni unionali, riguardava l'imposta di registro, «la quale non costituisce un tributo armonizzato all'interno dell'Unione europea» (par. 23).*

3.1. Ha dunque evidenziato la necessità *«di fornire gli elementi che consentano alla Corte di verificare che le disposizioni di tali atti siano state rese applicabili a una siffatta situazione dal diritto nazionale, in modo diretto e incondizionato»*, ossia se e come vi sia un collegamento tra le disposizioni della direttiva Iva (art. 5, par. 8, e art. 19 cit.) e l'ambito di applicazione della normativa nazionale in materia di imposta di registro (par. 24).

3.2. La Corte, pertanto, ha dichiarato irricevibile la domanda di pronuncia pregiudiziale non essendo stato esposto in modo sufficiente sotto quale profilo l'interpretazione delle disposizioni della direttiva Iva siano rilevanti ai fini dell'applicazione dell'art. 20 TUR.

4. La decisione della Corte di giustizia impone di rinnovare l'esame e la riflessione sull'assetto normativo sulla cui base, in relazione ad una vicenda come quella in giudizio, va accertata, da un lato, l'Iva e, dall'altro, l'imposta di registro, tenuto conto, quanto alla prima, dei principi unionali richiamati dalla stessa ordinanza di irricevibilità e, quanto alla seconda, delle recenti decisioni della Corte costituzionale.

5. Sul piano giuridico e concettuale appare prioritario considerare i seguenti profili pertinenti alle imposte in esame: a) il presupposto oggettivo d'imposta; b) le condizioni e i presupposti normativamente





previsti per l'accertamento delle stesse; c) il nesso funzionale tra le due imposte, costituito dal cd. principio di alternatività.

Profili correlati, ma solo derivati rispetto ai suddetti punti, sono gli effetti conseguenti alla definitività dell'accertamento (d) e la portata del giudicato (e).

6. L'Iva, come è noto, è un'imposta generale sul consumo e sugli scambi, che si applica alle attività commerciali che comportano la produzione e la distribuzione di beni e la prestazione di servizi a titolo oneroso.

Il meccanismo di calcolo tiene conto del valore aggiunto ai beni e ai servizi per ogni fase della produzione e/o della distribuzione; l'imposta grava sul consumatore finale in proporzione al prezzo finale di vendita, mentre per gli operatori economici viene assolta in regime di neutralità.

Dunque, l'Iva è un'imposta indiretta sulla cifra d'affari poiché ciò che assume rilievo è l'operazione economica.

6.1. La Corte di giustizia (v. *ex multis* Corte di giustizia, 6 ottobre 2009, *SPÖ Landesorganisation Kärnten*, C-267/08, punti 17, 19 e 20; Corte di giustizia, 29 ottobre 2009, *Commissione CE c. Repubblica di Finlandia*; Corte di giustizia, 12 maggio 2016, *Gemeente Borsele*, C-520/14, punto 24; Corte di giustizia, 2 giugno 2016, *Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft*, C-263/15, punti 19 e ss; Corte di giustizia, 5 luglio 2018, *Marle Participations SARL*; Corte di giustizia, 15 aprile 2021, *EQ*, C-846/19, punti 26 e ss) si è ripetutamente pronunciata sulla natura delle attività e sulle condizioni rilevanti per il loro assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto, precisando che esse debbono: a) essere riconducibili alle attività economiche di cui dall'art. 4, par. 2, della direttiva n. 77/388/CEE (e, poi, all'art. 9 della direttiva n. 2006/112/CE); b) essere effettuate a titolo oneroso; c) comportare lo sfruttamento di un bene al fine di conseguirne introiti.





Ai fini di tale verifica, inoltre, non rilevano né lo scopo perseguito dall'attività, né il conseguimento di risultati ed è necessario che: 1) sussista un nesso diretto tra la cessione di beni o la prestazione di servizi ed il corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo, ossia un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni; 2) l'attività sia diretta al conseguimento stabile di introiti.

I relativi accertamenti, infine, sono svolti con pienezza di strumenti e con piena rilevanza di tutti gli elementi, compresa l'intenzione della parte e le altre circostanze di fatto pertinenti alla specifica vicenda (v. anche Corte di giustizia, 19 dicembre 2018, *Mailat*, in C-17/18; 4 marzo 2021, *Frenetikexito*, in C-581/19).

7. L'imposta di registro, invece, è un'imposta d'atto: ciò che assume fondamentale rilievo è l'atto, ossia la sua riconduzione ad uno specifico schema negoziale, che viene tassato in sé e non per il valore dell'operazione economica in esso contenuta o per l'arricchimento che da esso può derivare, che resta nozione estranea a questa imposizione.

7.1. Tale connotazione emergeva già chiaramente con l'art. 20 TUR nel testo anteriore alla modifica operata con la legge n. 205 del 2017 e dall'art. 1, comma 1084, della legge n. 145 del 2018, che prevedeva:

*«L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente.»*

7.2. La Corte di cassazione aveva privilegiato - con orientamento pressoché unanime (salvo alcuni isolati arresti: v. Cass. n. 2054 del 27/01/2017; Cass. n. 722 del 15/01/2019) - una esegesi causale e sostanziale della disposizione.

La norma, infatti, era pacificamente intesa nel senso che, esclusa ogni valenza antielusiva, essa stabiliva un canone di interpretazione e consentiva la qualificazione del contratto, del quale doveva essere





individuata la causa concreta (v. per tutte Cass. n. 6758 del 15/03/2017, che ha precisato *«l'applicazione dell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, che detta una regola interpretativa e non antielusiva ... traducendosi nella qualificazione oggettiva degli atti secondo la causa concreta dell'operazione negoziale complessiva, a prescindere dall'eventuale disegno o intento elusivo delle parti, sicché il conferimento societario di un'azienda e la successiva cessione dal conferente a terzi delle quote della società devono essere qualificati come cessione di azienda se il Fisco riconosca nell'operazione complessiva - in base alle circostanze obiettive del caso concreto - la causa unitaria della cessione aziendale ...»* e Cass. n. 30160 del 15/12/2017, secondo cui *«in tema di imposte di registro, ipotecaria e catastale, in applicazione della regola interpretativa di cui all'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, che consente all'Ufficio di dare una qualificazione oggettiva dell'atto o degli atti soggetti a registrazione, secondo la causa concreta dell'operazione negoziale complessivamente considerata ...»*).

7.3. Questo approccio esegetico, invero, si inseriva in un dibattito che vedeva contrapporsi, per l'interpretazione del principio così codificato, una concezione formale e una concezione sostanziale, tesi, quest'ultima, che trovava i suoi sostenitori non solo nella giurisprudenza ma anche nella dottrina.

Di tali ampie contrapposizioni dà atto la stessa sentenza della Corte costituzionale n. 158 del 2020 che, al punto 5.2.1., ricostruisce nei seguenti termini il dibattito che aveva accompagnato l'analisi delle questioni:

*«L'originaria disciplina (art. 7 della legge 21 aprile 1862, n. 585, recante «Sulla tassa di Registro») disponeva, infatti, che «[l]a tassa è applicata secondo la intrinseca natura degli atti e dei contratti, e non secondo la loro forma apparente» (poi trasfusa nell'art. 8 del regio*







*decreto 30 dicembre 1923, n. 3269, recante «Approvazione del testo di legge di registro»). Già questa formulazione aveva sollecitato, a partire dai primi decenni del Novecento, un vivacissimo dibattito tra chi sosteneva fermamente la necessità di una considerazione della sostanza economica sottostante all'attività giuridica espressa negli atti e chi invece la negava in radice, propendendo a favore di un criterio di tassazione fondato sugli effetti giuridici (seppur potenziali e oggettivizzati) degli schemi negoziali utilizzati.*

*Il legislatore sembrò, anni dopo, chiudere quel dibattito – che si era riflesso anche nella giurisprudenza – quando, con la riforma tributaria si inserì, con il decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 634 (Disciplina dell'imposta di registro), all'art. 19 relativo all'«interpretazione degli atti», l'esplicito riferimento agli «effetti giuridici», espressione poi recepita dall'attuale testo unico all'art. 20».*

*«Tuttavia, dopo alcuni decenni, soprattutto col diffondersi della prospettiva del contrasto all'abuso del diritto, nella giurisprudenza di legittimità è riemersa un'interpretazione sostanzialista che si è, invero, sviluppata in modo complesso. In particolare, dapprima ... consolidandosi nel sostenere la natura antielusiva dell'art. 20 e, successivamente (con l'introduzione dell'art. 10-bis della legge n. 212 del 2000 recante la disciplina sostanziale e procedimentale per l'accertamento dell'abuso del diritto e dell'elusione d'imposta), convergendo sull'affermazione che l'art. 20 detta una regola meramente interpretativa e non antielusiva, ma tale da consentire in ogni caso di individuare la «reale operazione economica» perseguita dalle parti, in ragione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma.».*

7.4. L'intervento del legislatore del 2017, poi ratificato anche in via retroattiva nel 2018, ha chiaramente – e univocamente – chiuso la discussione e definito il dibattito a favore della concezione formale.





L'art. 20 TUR nel testo novellato prevede:

*«L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi.».*

Dunque, ai fini dell'imposta di registro è ininfluente la sostanza dell'operazione economica poiché assume esclusivo rilievo la formale riconduzione dell'atto ad uno schema negoziale, valutazione che può e deve essere operata esclusivamente *“sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo”*.

Si tratta di principio, come precisato dalla Corte costituzionale n. 158/2020 cit., del tutto coerente con la natura dell'imposta e *«con la struttura di un prelievo sugli effetti giuridici dell'atto presentato per la registrazione»*, idoneo a ricondurre la norma *«all'interno del suo alveo originario dove l'interpretazione, in linea con le specificità del diritto tributario, risulta circoscritta agli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione ..., senza che possano essere svolte indagini circa effetti ulteriori, salvo che ciò sia espressamente stabilito dalla stessa disciplina del testo unico»*.

8. Alla luce del dato normativo vigente, dunque, Iva e imposta di registro si fondano *su presupposti impositivi diversi*: nell'un caso assume rilievo l'operazione economica in concreto realizzata; nell'altro, invece, rileva solamente la specifica connotazione (e riconduzione ad uno schema legale) dell'atto giuridico da registrare, irrilevante, di per sé, la complessiva fattispecie sostanziale.

8.1. Nella prospettiva della cd. causa concreta, invece, si perveniva a diversa conclusione.





La tesi dominante sulla portata dell'art. 20 TUR *ante* novella, infatti, nel ricercare, in ogni caso, quale fosse "la reale operazione economica" sottostante (la causa concreta), finiva, in sostanza, per identificare il presupposto impositivo da accertare per l'imposta di registro in quello stesso che era richiesto per l'Iva.

Riflettono questa concezione le decisioni che paiono considerare l'art. 20 TUR norma di diretta rilevanza e applicazione ai fini Iva.

In plurime pronunce, infatti, si specifica *«Per identificare la nozione di cessione d'azienda utile ai fini tributari, ossia al fine di verificare se l'operazione o le operazioni in questione debbano essere assoggettate all'imposta di registro oppure all'imposta sul valore aggiunto, occorre aver riguardo alle disposizioni che a quelle operazioni sono dedicate nell'ambito della disciplina sull'imposta di registro, in virtù del richiamo contenuto nell'art. 2, comma 3, del d.P.R. 633/72»* (v. Cass. n. 2636 del 10/02/2016, non massimata; Cass. n. 21767 del 20/09/2017 che, in motivazione, afferma *«l'art. 2, secondo comma, lett. b, d.P.R. n. 633 del 1972, nel testo vigente ratione temporis, invero prevede che "non sono considerate cessioni di beni: ...b) le cessioni... che hanno per oggetto aziende o rami d'azienda"; occorre quindi prendere in considerazione la disciplina dell'imposta di registro a cui implicitamente la disposizione rinvia: il mancato assoggettamento all'Iva, difatti, consegue all'applicazione, per queste operazioni, dell'imposta di registro»*; v. anche Cass. n. 33495 del 27/12/2018).

In altri casi si rinviene l'affermazione per cui *«deve essere ribadito il principio più volte affermato da questa sezione secondo cui, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, e di riflesso anche ai fini dell'imposizione IVA, deve attribuirsi rilievo preminente alla sua causa reale ad alla effettiva regolamentazione degli interessi realmente perseguita dai contraenti»* (Cass. n. 15175 del 22/07/2016, in motivazione).





In realtà, l'art. 20 TUR, sul piano letterale e formale, si riferisce – e si è sempre riferito – solo all'imposta di registro, mentre l'art. 2, terzo comma, lett. b), d.P.R. n. 633 del 1972, si limita a stabilire «*non sono considerate cessioni di beni: [...] b) le cessioni e i conferimenti in società o altri enti ... che hanno per oggetto aziende o rami di azienda*».

8.2. Nella problematica delle cessioni d'azienda (come quella in giudizio), dunque, si registrava una sovrapposizione di norme e di principi. Tale esito appare riconducibile ad una duplice ragione.

Il d.P.R. 633/1972, in primo luogo, non precisa né stabilisce quando ci troviamo innanzi ad una cessione d'azienda (per la quale occorre fare riferimento alle norme del codice civile), né specifica come e in quali limiti possa o debba essere operato l'accertamento.

Merita di essere sottolineato che i principi affermati dalla Corte di giustizia fornivano – e forniscono – utili e idonee specificazioni per l'accertamento per l'Iva di per sé sostanzialmente esaustive, sicché, per l'Iva, la completa valutazione di tutti gli elementi rilevanti nel caso concreto era praticabile in base alla sola diretta applicazione dei principi unionali.

Tuttavia – e in ciò la seconda considerazione – l'art. 20 TUR nel testo previgente, inteso come ancorato alla causa concreta, assolveva perfettamente, e con norma di diritto positivo, a tali esigenze di valutazione complessiva del contesto, necessaria secondo i principi unionali per l'Iva.

Sul punto, va dato atto che, significativamente, la sentenza Cass. n. 21767 del 20/09/2017, sopra richiamata, opera un doppio passaggio motivazionale poiché richiama sia i principi unionali (sia in premessa che a fondamento della decisione, con specifico richiamo agli arresti CGUE in tema di cessione d'azienda), sia gli orientamenti sulla portata dell'art. 20 TUR.





9. Dalla diversità dei presupposti impositivi tra Iva e imposta di registro per la vigente disciplina deriva, necessariamente, la diversità dei relativi accertamenti.

In altri termini, di fronte ad una fattispecie complessa riconducibile alla vendita di immobile ovvero alla cessione d'azienda, per l'Iva occorre accertare quale sia l'effettiva operazione posta in essere; per l'imposta di registro, invece, occorre accertare l'effettiva esistenza di un atto e la sua riconducibilità ad uno specifico schema legale.

Tale differenza ha una immediata ricaduta ove si consideri l'oggetto della prova: nel primo caso non vi sono limitazioni e, anzi, occorre valutare il complesso degli elementi testuali ed extratestuali; nel secondo, invece, la prova resta ancorata all'atto negoziale, per la cui valutazione non si deve tenere conto degli elementi extratestuali ma solamente di quelli testuali.

9.1. In sintesi, dunque, l'attuale assetto normativo postula che Iva e imposta di registro:

- a) si fondano su presupposti impositivi diversi;
- b) le rispettive tipologie di accertamento non sono interscambiabili per diversità: 1) dell'oggetto da provare; 2) delle modalità con cui può essere raggiunta la prova.

10. Tra Iva e imposta di registro, peraltro, l'art. 40 TUR fissa un diretto collegamento.

La disposizione (rubricata «*Atti relativi ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto*») nel testo vigente prevede:

«1. Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni tra soggetti partecipanti a un gruppo IVA, le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma degli articoli da 7 a 7-septies del decreto del Presidente della





*Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quelle di cui al comma 6 dell'articolo 21 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972. La disposizione del periodo precedente non si applica alle operazioni esenti ai sensi dei numeri 8), 8-bis) e 27-quinquies) del primo comma dell'articolo 10 del citato decreto n. 633 del 1972 e alle locazioni di immobili esenti ai sensi del secondo comma del medesimo articolo 10, nonché alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi tra soggetti partecipanti a un gruppo IVA per le quali, se effettuate nei confronti di un soggetto non partecipante al gruppo IVA, si applicherebbero le suddette disposizioni.*

*1-bis. Sono soggette all'imposta proporzionale di registro le locazioni di immobili strumentali di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ancorché siano imponibili agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto ovvero intervengano tra soggetti partecipanti a un gruppo IVA.*

*2. Per le operazioni indicate nell'art. 11 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l'imposta si applica sulla cessione o prestazione non soggetta all'imposta sul valore aggiunto.».*

In particolare, il primo periodo del primo comma, immutato rispetto all'originaria formulazione, sancisce il cd. principio di alternatività.

10.1. Sul piano concettuale il principio di alternatività pone un nesso tra le due imposte: se è dovuta l'Iva, va escluso che sia applicabile l'imposta di registro in misura proporzionale.

Dunque, la norma, in senso stretto, mira ad evitare un cumulo impositivo impedendo l'applicazione simultanea dell'Iva e dell'imposta di registro proporzionale e disponendo che gli atti soggetti ad Iva scontino l'imposta di registro in misura fissa.





10.2. Sul piano logico e fattuale, tuttavia, il principio di alternatività assume rilievo solamente in un momento successivo all'accertamento dell'imposta.

Infatti, prima si accerta l'imposta dovuta e poi, da ciò, derivano (o possono derivare) le conseguenze sulla diversa imposta in rapporto di connessione.

In questa prospettiva, d'altra parte, si è più volte affermato che *«In caso di cessione soggetta ad IVA, non sussiste violazione del principio di alternatività dell'imposta, di consolidamento del criterio impositivo e di divieto di doppia imposizione allorché l'Amministrazione finanziaria indichi l'IVA come tributo dovuto ed escluda, invece, l'imposta di registro erroneamente corrisposta dall'acquirente, atteso che in tal caso non opera il principio di consolidamento, che presuppone l'applicazione dell'imposta di registro e riguarda la misura di essa, né rileva il fatto storico che sia stato pagato un tributo, stante l'obbligo per il contribuente di pagare quello previsto dalla legge e non quello scelto in base a considerazioni soggettive»* (Cass. n. 6067 del 24/02/2022; Cass. n. 13963 del 08/07/2016; Cass. n. 1405 del 22/01/2013; Cass. n. 18524 del 10/08/2010).

10.3. La norma, in secondo luogo, in termini espliciti afferma solo che quando per la cessione è dovuta l'Iva, allora l'imposta di registro sull'atto si applica in misura fissa.

Non si occupa, invece, ai fini dell'imposta di registro, degli atti non soggetti ad Iva, né, soprattutto, considera l'ipotesi speculare, ossia se gli atti relativi a cessioni di beni e servizi cui si applica l'imposta di registro in misura fissa o proporzionale siano o meno soggetti all'imposta sul valore aggiunto.

10.4. Le prospettive di una perfetta simmetria tra le diverse ipotesi e, addirittura, di una biunivocità del nesso funzionale tra Iva e imposta di registro traggono origine, quale mero corollario logico (implicito)





della regola fissata dall'art. 40 TUR, dall'assunto che tali proposizioni, una volta sostituiti i singoli fattori con il loro opposto, fossero equivalenti, avendo, apparentemente, lo stesso contenuto.

10.5. È evidente, peraltro, che questa costruzione concettuale trae il suo reale fondamento da un presupposto (implicito) basilare, ossia che Iva e imposta di registro avessero, in sostanza, il medesimo presupposto impositivo, la cui identità serviva a garantire l'esatta individuazione dell'imposta applicabile.

L'interpretazione dell'art. 20 TUR che mirava alla ricerca della causa concreta era, in questa prospettiva, idonea a soddisfare tale assunto e, quindi, a ritenere appagate le condizioni per la validità dell'equivalenza e della piena e illimitata valenza espansiva del principio di alternatività, sia ai fini della opponibilità dei rispettivi accertamenti sia, ancor più, in funzione di un effetto espansivo dei giudicati dall'una all'altra imposta.

11. La modifica dell'art. 20 TUR e la riconduzione dell'imposta di registro alla sua matrice storica – da cui una diversità di presupposto impositivo e di accertamento per imposta di registro e Iva, con anche la previsione di una limitazione dell'oggetto della prova per la prima – impone di riconsiderare la effettiva portata del principio di alternatività.

11.1. L'art. 40 TUR, come sopra evidenziato, formula una sola proposizione: se è dovuta l'Iva, l'imposta di registro è dovuta in misura fissa.

11.2. In primo luogo, dalla lettera della norma (comma 1, primo periodo) emerge che, ai fini dell'applicazione del principio, l'imposta oggetto di primario interesse è l'Iva.

Il dettato delle altre disposizioni dell'art. 40 TUR conferma questa conclusione. Infatti:

- le ulteriori disposizioni del comma 1 riguardano ipotesi particolari di Iva di gruppo o esente al fine di considerare (o meno) se l'operazione







debba ritenersi ugualmente soggetta ad imposta sul valore aggiunto e, quindi, per dare corso all'applicazione della regola di cui al primo periodo della norma;

- il comma 1-bis prevede una deroga al principio di alternatività, per cui si applica l'imposta di registro in misura proporzionale senza che assuma rilievo se le operazioni (locazioni di immobili strumentali) *«siano imponibili agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto»*;

- il comma 2, infine, prevede che per le operazioni previste dall'art. 11 d.P.R. n. 633 del 1972 (permutate e dazioni di denaro) vanno tenute distinte le singole attività di cui si compone l'operazione e che l'imposta di registro si applica a quella non soggetta ad Iva.

11.3. In secondo luogo, l'unica ipotesi oggetto di considerazione nell'art. 40 TUR è quella per cui l'Iva è dovuta; la norma non si occupa delle conseguenze che possono derivare nell'ipotesi in cui l'Iva non sia dovuta.

11.4. In terzo luogo, sul piano sistematico, il sillogismo logico derivante dalla prospettata interpretazione estesa del principio - per cui se l'Iva non è dovuta allora l'imposta di registro è fissata in misura proporzionale - si scontra con il disposto di cui all'art. 20 TUR, in base al quale la valutazione va operata esclusivamente sugli elementi testuali dell'atto.

11.5. Da tutto ciò si può derivare che:

- l'imposta "portante" per l'applicazione del principio di alternatività è l'Iva, che assume rilievo, ai fini dell'imposta di registro, solo quando è dovuta;

- il principio di alternatività non ha carattere di biunivocità poiché da esso non può derivare che l'assoggettamento dell'atto ad imposta di registro fissa o proporzionale comporti che l'operazione sia soggetta o meno ad imposta sul valore aggiunto;





- l'accertamento che l'operazione non è soggetta ad Iva non comporta che l'imposta di registro debba essere determinata in misura proporzionale poiché, a tal fine, operano solo i criteri previsti dall'art. 20 TUR.

12. In conclusione, alla luce della disamina sopra operata e in linea con l'ambito di analisi sollecitato dalla decisione della Corte di giustizia del 21 dicembre 2022, si deve escludere che l'art. 20 TUR, in rapporto al principio di alternatività ex art. 40 TUR, incida ai fini dell'accertamento dell'imposta sul valore aggiunto.

Tra le due imposte differenti sono i presupposti impositivi, come differente è l'oggetto della prova e il contenuto della stessa.

Il principio di alternatività pone sì un nesso funzionale tra di esse, ma questo ha natura unilaterale ed impone solamente che, ove sia stata accertata la debenza dell'Iva, l'imposta di registro sia dovuta in misura fissa.

Esula dalla fattispecie normativa, invece, l'ipotesi di operazione non soggetta ad Iva, posto che, in questo caso, l'imposta di registro va determinata ai sensi dell'art. 20 TUR.

Esula altresì l'ipotesi "simmetrica": l'accertamento dell'imposta di registro – e la sua determinazione in misura fissa o proporzionale – non refluisce sulla debenza o meno dell'Iva, la cui valutazione resta autonoma ed ancorata al complessivo contesto in cui si inserisce l'operazione (e non riguarda l'atto).

Ne deriva, in particolare, che i limiti probatori ex art. 20 TUR (il solo dato testuale dell'atto) riguardano solo l'imposta di registro e non rilevano ai fini dell'accertamento dell'Iva.

13. Da ultimo, appare opportuno considerare due ulteriori profili, strettamente conseguenti e connessi ai principi esposti.

14. In primo luogo, occorre esaminare quale sia il rapporto tra l'accertamento ai fini Iva e l'accertamento ai fini dell'imposta di registro





e l'incidenza dell'eventuale definitività dell'atto di accertamento tra l'una e l'altra imposta.

14.1. In linea con le conclusioni sopra esposte, gli accertamenti per le due imposte pur collegati debbono ritenersi, in via di principio, reciprocamente indipendenti perché si fondano su elementi di fatto diversi e mirano a verificare un differente presupposto impositivo.

In tal senso, i diversi accertamenti – svolti con autonomi atti o, in astratto, anche con atto unitario – possono risolversi in esiti tra loro differenti: qualora, in base ad elementi extratestuali, emerga che l'operazione non è soggetta ad Iva, e, al contempo, in relazione agli elementi testuali, debba essere applicata l'imposta di registro in misura fissa, ne conseguiranno distinte conclusioni per le due imposte.

Resta priva di influenza, pertanto, l'eventuale definitività degli atti impositivi: l'inoppugnabilità dell'avviso di liquidazione per l'imposta di registro, determinata in misura fissa perché l'atto è stato ritenuto integrare una cessione immobiliare, non incide sul separato avviso con cui, invece, l'Iva è stata disconosciuta per esser stata l'operazione, in relazione al complesso delle circostanze e degli elementi pertinenti alla vicenda, valutata come cessione d'azienda.

È proprio la diversità del fatto costitutivo, e dei conseguenti criteri su cui si fonda il correlato l'accertamento di fatto, che osta alla loro reciproca rilevanza.

Fa eccezione il caso in cui l'operazione, in sede di accertamento ai fini Iva, sia stata ritenuta soggetta all'imposta sul valore aggiunto, dovendosi ritenere tale esito concludente e vincolante anche ai fini dell'imposta di registro (determinata in misura fissa) in applicazione dell'art. 40 TUR.

15. In secondo luogo, va considerato il rapporto tra i giudicati per gli accertamenti delle diverse imposte.





15.1. Il giudicato riguarda la ricostruzione del fatto storico apparentemente comune per i due giudizi riferiti, rispettivamente, alla ripresa Iva (o al diniego di rimborso) e all'avviso di liquidazione dell'imposta di registro.

In realtà, il fatto oggetto di accertamento è diverso: in un caso (avviso di liquidazione per l'imposta di registro) l'accertamento è limitato allo specifico atto negoziale e alla sua interpretazione; nell'altro, invece, la verifica è più ampia perché riguarda l'operazione economica realizzata e investe l'intero coacervo di elementi rilevanti, di cui l'atto costituisce solo una frazione, neppure decisiva.

Tra i due giudizi, dunque, non vi è identità né sovrapposizione poiché hanno coordinate differenti non mutuamente scambiabili.

Nei rapporti tra i due giudizi, del resto, neppure può operare il criterio per cui il giudicato copre il dedotto e il deducibile.

Ai fini della decisione sull'atto di liquidazione dell'imposta di registro resta precluso l'esame degli elementi extratestuali sicché tale disamina non potrebbe refluire nel "deducibile" rispetto al giudizio in materia di Iva.

Parallelamente, la statuizione in materia di Iva esonda i limiti fattuali e probatori consentiti per l'imposta di registro dall'art. 20 TUR e, dunque, il "dedotto" si porrebbe in contrasto con il dato normativo, superando l'ambito possibile del deducibile.

Resta ferma la rilevanza del giudicato nella sola ipotesi che sia accertato che l'operazione è soggetta ad Iva: in questo caso, tuttavia, l'esito deriva non da una identità del fatto e del presupposto costitutivo ma in ragione del rapporto di pregiudizialità discendente dal principio di alternatività nei termini sopra evidenziati.

15.2. Ne deriva che le decisioni relative all'imposta di registro, passate in giudicato, non refluiscono sul giudizio sull'Iva, restando priva di incidenza la delimitazione dei presupposti di fatto per come





operata nell'alveo dell'art. 20 TUR, dovendosi, in tal senso, ritenere superato il precedente di cui a Cass. n. 21853 del 21/07/2023.

Invece, le decisioni relative all'Iva, passate in giudicato, hanno efficacia nei giudizi relativi all'imposta di registro (in funzione della determinazione dell'imposta in misura fissa) esclusivamente quando sia stato accertato l'assoggettamento dell'operazione all'imposta sul valore aggiunto in conseguenza della natura pregiudiziale di tale accertamento ai sensi dell'art. 40 TUR.

16. È appena il caso di sottolineare, infine, che resta del tutto estranea la problematica di un eventuale abuso del diritto, il quale, in ipotesi, potrebbe riguardare l'imposta di registro (ex art. 53 bis TUR) e non l'Iva.

Per quest'ultima, infatti, non si pone una questione di uso distorto di meccanismi negoziali in vista di un esclusivo interesse fiscale ma solamente la piana applicazione dei principi unionali in tema di accertamento dell'imposta.

17. Va quindi affermato il seguente principio di diritto:

*«In tema di Iva, l'accertamento che l'operazione economica posta in essere sia riconducibile o meno ad una cessione d'azienda va operato effettuando una valutazione globale di tutte le circostanze del caso di specie senza che assumano rilievo i limiti probatori di cui all'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (TUR), trattandosi di disposizione applicabile solo ai fini della determinazione dell'imposta di registro; né rileva il principio di alternatività di cui all'art. 40 TUR, che pone un nesso funzionale unilaterale tra Iva e imposta di registro per la sola ipotesi in cui sia stata accertata la debenza dell'Iva, derivandone l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa»*

18. Alla luce dei principi esposti il primo motivo va rigettato.

18.1. È ben vero che l'art. 20 TUR – come pure dedotto dalla stessa ricorrente – è estraneo all'accertamento ai fini Iva.





18.2. Tuttavia, il giudice d'appello non solo, contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, non ha fatto alcun esplicito riferimento alla suddetta norma (che, anzi, era stata invocata solo dal giudice di primo grado), ma, in concreto, ha compiuto una verifica del tutto in linea con i principi della Corte di giustizia su richiamati e, dunque, con la necessità di un accertamento di tutti gli elementi comunque rilevanti nello specifico contesto, sicché non sussiste il dedotto errore di diritto.

È appena il caso di rilevare, inoltre, che il suddetto accertamento è stato operato con un'ampia e articolata motivazione, ancorata a puntuali riscontri in fatto, come tale neppure suscettibile di sindacato in sede di legittimità.

19. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 2555 c.c. per aver la sentenza d'appello qualificato l'operazione di vendita immobiliare come cessione d'azienda non avendo adeguatamente tenuto in considerazione il (vero) oggetto del contratto intercorso tra le parti.

19.1. Il motivo è inammissibile e per più ragioni.

In primo luogo, attinge l'accertamento in fatto operato dal giudice e maschera una rivalutazione del *meritus causae*, non consentito in sede di legittimità.

Inoltre, la censura lamenta irrispettivamente l'erronea interpretazione del contratto *inter partes*, neppure denunciando la violazione dei criteri di ermeneutica contrattuale.

In ogni caso, la valutazione operata sulla configurabilità della cessione d'azienda è conforme ai principi affermati dalla Suprema Corte (*ex multis* Cass. n. 21767 del 20/09/2017).

20. Il terzo e il quarto motivo denunciano, ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c., nella versione anteriore alla modifica di cui all'art. 54, comma 1, lett. b, d.l. n. 83 del 2012, omessa e insufficiente motivazione





quanto all'errata individuazione di una cessione d'azienda e all'esercizio di attività alberghiera.

20.1. Entrambe le doglianze sono inammissibili.

20.2. Occorre premettere che il vizio di omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione denunciabile con ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., si configura solo quando nel ragionamento del giudice di merito sia riscontrabile il mancato o insufficiente esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili d'ufficio, ovvero un insanabile contrasto tra le argomentazioni adottate tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico-giuridico posto a base della decisione (Cass. n. 15489 del 2007).

In particolare, il vizio non sussiste quando nella motivazione, sia chiaramente illustrato il percorso logico seguito per giungere alla decisione e risulti comunque desumibile la ragione per la quale ogni contraria prospettazione sia stata disattesa, senza però che il giudice abbia l'obbligo di esaminare tutti gli argomenti logici e giuridici prospettati dalle parti per sostenere le loro domande ed eccezioni (Cass. n. 11193 del 2007; Cass. n. 5169 del 1997).

Inoltre, si è pure precisato che il controllo di logicità del giudizio di fatto, consentito dall'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., non equivale alla revisione del "ragionamento decisorio", ossia dell'opzione che ha condotto il giudice del merito ad una determinata soluzione della questione esaminata, posto che ciò si tradurrebbe in una nuova formulazione del giudizio di fatto, in contrasto con la funzione assegnata dall'ordinamento al giudice di legittimità, sicché, ove la parte abbia dedotto un vizio di motivazione, la Corte di cassazione non può procedere ad un nuovo giudizio di merito, con autonoma valutazione delle risultanze degli atti, né porre a fondamento della sua decisione un fatto probatorio diverso od ulteriore rispetto a quelli assunti dal





giudice di merito (v. Cass. n. 91 del 07/01/2014; v. anche, di recente, Cass. n. 15276 del 01/06/2021).

20.3. Orbene, le censure proposte non rispondono ai principi sopra esposti, mirando, in realtà, ad un nuovo esame di merito e, anzi, ad una contestazione sulla valutazione delle prove operata dal giudice mai consentita in sede di legittimità.

Del resto, come già anticipato, la Commissione di secondo grado, con ampia ed articolata motivazione, ha posto in risalto gli elementi di fatto riscontrati dalla Guardia di finanza in occasione dei sopralluoghi operati sia quanto alle dotazioni dell'immobile trasferito, destinato ad attività alberghiera, sia in ordine alle circostanze relative alla concreta gestione dell'azienda già prima del rogito, sia in riferimento ai vari passaggi proprietari che hanno caratterizzato la vicenda, sì da concludere, in termini logici ed univoci, che *«attraverso l'apparente acquisto del solo immobile la società ha acquisito l'azienda e i suoi beni strumentali, che nel caso di un albergo non possono essere sostanzialmente che l'arredo e altri beni del tipo di quelli rinvenuti dalla GF, tali – nel caso di specie – da costituire quantomeno quel residuo di organizzazione necessario perché si versi in ipotesi di cessione d'azienda ... obiettivo della nuova società non poteva che essere l'azienda alberghiera»*, sicché *«appare evidente come si sia qualificato come alienazione di immobile quella che era ed è una cessione di azienda (costituita dall'immobile e dal complesso dei beni mobili)»*.

21. Da ultimo, vanno esaminate le questioni introdotte dalla contribuente con le memorie depositate nel corso del giudizio.

22. In particolare, la parte ha chiesto, in primo luogo, l'applicazione della disciplina sanzionatoria più favorevole di cui al d.l. n. 34/2019 che ha novellato l'art. 6, comma 6, d.lgs. n. 471 del 1997 ("in caso di applicazione di imposta in misura superiore a quella effettiva,







erroneamente assolta, fermo il diritto del cessionario o committente alla detrazione ..., è punito con una sanzione tra 250 e 10.000 euro”).

#### 22.1. Il motivo va disatteso.

Nella vicenda in giudizio, infatti, non viene in rilievo un errore nel versamento dell'Iva ma una situazione in cui l'Iva non era dovuta trattandosi di operazione fuori campo.

È dunque sufficiente richiamarsi al precedente di questa Corte, cui il collegio intende dare continuità, di cui alla sentenza n. 10439 del 21/04/2021, che ha affermato *«L'interpretazione conforme al diritto unionale conduce, dunque, ad accedere alla tesi per cui la riforma dell'art. 6, d.lgs. n. 471 del 1997, vada intesa nel senso che si sia limitata a modificare, rendendolo più mite, il regime sanzionatorio applicabile ai casi di indebita detrazione dell'i.v.a., in quanto operata per un importo superiore rispetto a quella dovuta in relazione all'operazione posta in essere, benché coincidente con quella indicata in fattura.*

*In tale ottica, l'inciso ivi contenuto «fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti ...» va considerato quale riconoscimento del diritto alla detrazione dell'i.v.a. nei limiti di quanto dovuto ai sensi delle disposizioni richiamate, che, per le ragioni suindicate, non consentono di poter detrarre l'imposta versata nel suo intero ammontare, laddove non dovuta per intero o in parte, e, dunque, nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta in ragione della natura delle caratteristiche dell'operazione posta in essere» (v. anche Cass n. 24289 del 03/11/2020 secondo cui «In tema di IVA, l'imposta erroneamente corrisposta in relazione ad un'operazione non imponibile non può essere portata in detrazione dal cessionario, nemmeno a seguito della modifica apportata dall'art. 1, comma 935, della l. n. 205 del 2017 all'art. 6, comma 6, del d.lgs. n. 471 del 1997. Invero,*





*indipendentemente dalla sua efficacia retroattiva prevista dall'art. 6, comma 3 bis, del d.l. n. 34 del 2019, la menzionata disposizione si applica unicamente alla diversa ipotesi in cui, a seguito di un'operazione imponibile, l'IVA sia stata erroneamente corrisposta sulla base di un'aliquota maggiore rispetto a quella effettivamente dovuta»*, seguita da Cass. n. 18207 del 24/06/2021).

23. Con le successive memorie la contribuente ha altresì:

a) chiesto l'applicazione del regime sanzionatorio più favorevole di cui all'art. 5, comma 4, d.lgs. n. 471 del 1997 in relazione all'ammontare delle sanzioni amministrative (sanzioni ridotte ai sensi del d.lgs. n. 158 del 2015 al range dal 90% al 180% dell'imposta accertata in luogo del range dal 100% al 200%);

b) lamentato la sproporzione della sanzione irrogata e, comunque, chiesto la riduzione della stessa "almeno alla metà del minimo" ex art. 7, comma 4, d.lgs. n. 472 del 1997.

23.1. Tutte le domande vanno disattese.

23.2. Con riguardo alla richiesta sub a), va osservato che, secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte, in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, le modifiche apportate dal d.lgs. n. 158 del 2015 non operano in maniera generalizzata in *favor rei*, rendendo la sanzione irrogata illegale, sicché deve escludersi che la mera deduzione, in sede di legittimità, di uno *ius superveniens* più favorevole, senza specifiche allegazioni rispetto al caso concreto idonee ad influire sui parametri di commisurazione della sanzione, imponga la cassazione con rinvio della sentenza impugnata.

Orbene, nella specie, oltre a non essere stato riprodotto l'avviso, non è stata dedotta alcuna specifica ragione o circostanza per l'applicabilità in concreto di una sanzione inferiore rispetto a quella irrogata sia con riferimento ai margini edittali che alla valutazione della gravità della violazione.





23.3. Neppure può ritenersi la sanzione irrogata lesiva del principio di proporzionalità e ciò, tanto più, a fronte di una condotta, per come accertata dalla Commissione d'appello, caratterizzata da una artificiosa frammentazione e realizzata nella piena consapevolezza perché tutte le attività facevano capo, in sostanza, sempre allo stesso soggetto.

23.4. Infine, va parimenti disattesa la richiesta di riduzione delle sanzioni ex art. 7, comma 4, d.lgs. n. 472 del 1997, articolata in termini generici e sfornita di qualunque riscontro in ordine alle condizioni e circostanze che potrebbero legittimare tale riduzione.

24. In conclusione, il ricorso va rigettato.

Attesa la particolare complessità della questione, caratterizzata da interventi del legislatore, della Corte costituzionale e della Corte di giustizia, ricorrono i presupposti per la compensazione delle spese.

Trattandosi di ricorso per cassazione la cui notifica si è perfezionata successivamente al 30 gennaio 2013, è applicabile l'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, relativo al pagamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato in caso di ricorso infondato o inammissibile.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1-quater d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Deciso in Roma, il 19 dicembre 2023

Il Presidente  
Biagio Virgilio

Il Consigliere est.

Giuseppe Fuochi Tinarelli

