REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

DI REGGIO NELL'EMILIA SEZIONE 2

L

riunita con l'intervento dei Signori:

- [ ] MONTANARI MARCO Presidente e Relatore
- [ ] GIANFERRARI VENTURINO IVAN Giudice
- [ ] MANFREDINI ROMANO Giudice
- [ ]
- [ ]
- [ ]
- [ ]

ha emesso la seguente

SENTENZA in P.U.

- sul ricorso n. 7/2020
  depositato il 09/01/2020

- avverso DINIEGO-REVOCA AGEVOLAZIONI-RATEAZ. n° 956-14252019 ASSENTE
  contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE REGGIO EMILIA
VIA BORSELLINO 32 42100 REGGIO NELL'EMILIA

- avverso DINIEGO-REVOCA AGEVOLAZIONI-RATEAZ. n° 956-14252019 ASSENTE
  contro:
AG. ENTRATE DIVISIONE CONTRIBUENTI
VIA GIORGIONE 106 00100 ROMA

- avverso DINIEGO-REVOCA AGEVOLAZIONI-RATEAZ. n° 956-14252019 ASSENTE
  contro:
AG.ENT. D.R. EMILIA ROMAGNA
VIA MARCO POLO 60 40131 BOLOGNA

proposto dal ricorrente:

[redacted]

difeso da:

[redacted]

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 7/2020

UDIENZA DEL

23/02/2021 ore 10:30

N°

49.02.21

PRONUNCIATA IL:

23.02.2021

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

26.02.2021

Il Segretario
Sergio Cima

Svolgimento del processo

1-La [redacted] s.p.a. ricorre nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Reggio Emilia, Direzione Centrale Grandi Contribuenti, Direzione Regionale dell'Emilia Romagna, avverso la risposta sollecitata con istanza di interpello, n.956-1425/2019, presentata a quest'ultima; come emerge dagli atti del fascicolo, la Ricorrente, a capo di un gruppo di imprese industriali, nazionali ed estere, in data 10 luglio 2019, aveva interpellato la Direzione Regionale per conoscere se, all'esito di un ipotizzato processo di ristrutturazione del gruppo, ritenesse, in capo ad Essa," *la sussistenza dei requisiti per il valido esercizio dell'opzione... per la procedura di consolidato mondiale (interpello ex art. 11 comma 1 lett. b L. 212/2000 in relazione all'art. 132 comma 3 del TUIR). In subordine, qualora l'Ufficio ritenesse che l'art. 130 impedisse a SBE-Varvit Spa di esercitare l'opzione per il consolidato mondiale, chiedeva di poter disapplicare tale norma (interpello ex art. 11 comma 2 L. 212/2000)"*; la Direzione Centrale Grandi Contribuenti, interessata per competenza, rispondeva, con l'atto gravato, concludendo nel senso che:" In *particolare, la Società risulterà controllata da tre società possedute, rispettivamente, dai tre soci persone fisiche. Considerato che la Società non rientra in alcuna delle categorie soggettive puntualmente indicate dall'articolo 130, comma 2, del TUIR, si ritiene che la condizione di cui all'articolo 130, comma 2, lettera b) del TUIR non sia rispettata nel caso di specie e che, di conseguenza, in capo alla [redacted] Spa non sussistano i requisiti per l'accesso al regime del consolidato mondiale. A tal fine, non possono assumere rilevanza le argomentazioni riguardanti il mancato aggiramento del principio "all in, all'out" addotte dall'istante, in quanto la norma in esame, prevedendo le condizioni per l'accesso all'esercizio dell'istituto in questione, non ha natura antielusiva e non può essere disapplicata."*; la Ricorrente grava la risposta avanti questo Giudice, assumendone l'impugnabilità e la competenza territoriale dello Stesso, sul presupposto della sua illegittimità conseguente ad

una lettura "sostanzialistica" del citato art 130 ,2 °comma, lett. b), che ,applicata alla fattispecie concreta illustrata in interpello, comunque, non violerebbe la ratio "antielusiva" della norma; chiede ,infine, che il Giudice adito, in accoglimento del ricorso, "*voglia annullare il diniego all'accesso al consolidato mondiale anche sollevando l'eccezione di legittimità costituzionale dell'art. 6 del D. Lgs. 156/2016*"; vinte le spese; le intimate Agenzie si costituiscono in giudizio con separate controdeduzioni; tutte e tre eccepiscono l'incompetenza territoriale di questo Giudice in favore della C.T. P. di Roma e la carente impugnabilità della risposta alla tipologia di interpello presentato; le Direzioni Regionali e Provinciale eccepiscono, altresì, la propria carenza di legittimazione passiva ,incardinandosi la "competenza" amministrativa e ,dunque, processuale , per questo tipo di interpello, in capo alla Direzione Centrale; Questa ,nel merito, deduce ,altresì, l'infondatezza delle doglianze della Ricorrente stante la tipologia di controllo ,"pluripersonale ed indiretto", conseguente alla completata ristrutturazione del gruppo; chiedono, infine, l'inammissibilità e/o rigetto del ricorso ; vinte le spese.

Motivi della decisione

2-Va affrontata, pregiudizialmente, l'eccezione sollevata dalle Direzioni intimate in ordine alla carente competenza territoriale di questo Giudice a favore della Commissione Tributaria Provinciale di Roma; l'eccezione è infondata; dispone l'art. 4,1° comma del rito che" *Le commissioni tributarie provinciali sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli enti impositori, degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che hanno sede nella loro circoscrizione. Se la controversia è proposta nei confronti di articolazioni dell'Agenzia delle Entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuate con il regolamento di amministrazione di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio al*

quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso" e ,ancora , l'art.10, 1°comma, che "*Sono parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie oltre al ricorrente, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, gli altri enti impositori, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che hanno emesso l'atto impugnato o non hanno emesso l'atto richiesto. Se l'ufficio è un'articolazione dell'Agenzia delle entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuata con il regolamento di amministrazione di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, è parte l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso.*"; ora poiché sia la Direzione Regionale, gravata dell'istanza di interpello, che la Direzione Centrale Grandi Contribuenti, comunque intimata, sono articolazioni dell'Agenzia delle Entrate, aventi competenza "*su tutto o parte del territorio nazionale*", non può dubitarsi che la competenza sul presente giudizio si radichi avanti questo Giudice; infatti ,posto che la Ricorrente ha domicilio fiscale in Provincia di Reggio Emilia, con radicazione, ex art.31 d.P.R. n°600/73, del rapporto controverso in capo alla Direzione Provinciale di Reggio Emilia, ne consegue che il Giudice competente sia questo Giudice, nella cui circoscrizione ha sede la suddetta Direzione Provinciale; alle stesse conclusione giunge, d'altronde, pacificamente, la giurisprudenza della Corte di Cassazione che ha, anche recentemente, affermato il principio di diritto secondo cui "*In relazione agli atti emessi dalla Direzione regionale dell'Agenzia delle dogane sussiste la legittimazione processuale della Direzione provinciale in quanto ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso, svolgendo esso – ai sensi del Regolamento di amministrazione approvato con delibera n. 1 del 2000 – le funzioni operative dell'Agenzia delle dogane ed assicurando la gestione del contenzioso per i diritti doganali, verificandosi, altrimenti, un'abnorme distorsione del sistema, poiché la Direzione regionale*

sarebbe la sola legittimata nel processo in relazione a tutti i provvedimenti dalla medesima emessi, determinandosi l'accentramento delle controversie presso la Commissione Provinciale di primo grado della Regione nella quale ha sede la Direzione regionale."[*Sez.* 5 - , *Sentenza n.* 19795 *del* 23/07/2019 (Rv. 654859 - 01)]; così, in motivazione, la richiamata sentenza:" *In ogni caso, questa Corte ritiene valgano per l'Agenzia delle Dogane, gli stessi principi consolidatamente enunciati per le altre Agenzie (ex multiis Cass. n. 14815/2011; Cass. civ. Sez. V, Sent., Cass. n. 15781/2012; Cass. n. 1239/2014): si è detto, anche in dottrina, che ai fini esclusivi del rapporto processuale la qualità di parte dinnanzi alle commissioni tributarie è assunta dal singolo ufficio dell'amministrazione finanziaria periferica che ha trattato la controversia", ossia, secondo il tenore del D. Lgs. n. 546 del 1992, art. 10, l'ufficio che ha emanato l'atto impugnato o che non ha emesso l'atto richiesto Sempre in applicazione del prosieguo dell'art. 10 ridetto, se l'ufficio è un'articolazione dell'Amministrazione (non solo come si è premesso dell'Agenzia delle entrate, ma anche dell'Agenzia delle Dogane e dei monopoli con competenza su tutto o parte del territorio nazionale) "è parte l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso", vale a dire l'Ufficio locale delle Dogane. Ne deriva che parte del processo risulta essere la Dogana di Cremona, munita delle attribuzioni sul rapporto sub iudice a fronte del ricorso del contribuente di fronte alla CTP, ferma restando la legittimazione passiva dalla Direzione Regionale a partecipare al processo in quanto destinataria della notifica del ricorso del contribuente. Depone a favore di tal interpretazione anche la ratio della disposizione, che se diversamente interpretata, significherebbe che in tutti i casi in cui la Direzione Regionale emette un provvedimento oggetto di impugnazione la stessa diverrebbe la sola legittimata passiva e attiva nel processo, con l'onere quindi in capo alla stessa di resistere in giudizio in una mole sterminata di processi, e accentramento conseguente degli stessi presso la CTP di prime cure della Regione ove ha sede la Direzione*

Regionale. Ciò costituirebbe distorsione del sistema processuale del tutto abnorme e certo non voluta né prevista dal Legislatore."; conclusioni confermate dalla Suprema Corte ,per una fattispecie concreta del tutto simile a quella dedotta in giudizio, dall'ordinanza n.26977/2020, che in motivazione ,richiamando la sentenza citata, così si esprime :"*Se, però, l'ufficio è un'articolazione dell'Amministrazione "è parte l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso", quindi l'ufficio periferico della Agenzia delle entrate. Pertanto, parte del processo è stata correttamente la Direzione provinciale di Lecce, munita delle attribuzioni sul rapporto in contestazione a fronte del ricorso del contribuente dinanzi alla Commissione tributaria di Lecce, ferma restando la legittimazione passiva della Direzione regionale a partecipare al processo ove destinataria della notifica del ricorso del contribuente (Cass., sez.5, 23 luglio 2019, n. 19795, seppure in tema di dazi doganali). Del resto la ratio della disposizione, se diversamente interpretata, comporterebbe che, in tutti i casi in cui la Direzione regionale emette un provvedimento oggetto di impugnazione, la stessa diventerebbe la sola legittimata passiva e attiva nel processo, con l'onere quindi in capo alla stessa di resistere in giudizio in una mole sterminata di processi, e accentramento conseguente degli stessi presso la commissione provinciale della Regione ove ha sede la Direzione regionale (Cass., sez. 5, 23 luglio 2019, n. 19795)*"; in conclusione, va confermata la competenza territoriale di questo Giudice in ordine al presente giudizio.

3-Miglior fortuna ha ,invece, l'altra eccezione pregiudiziale avanzata dalle Direzioni intimate, in ordine alla carente impugnabilità dell'atto gravato con, conseguente, inammissibilità del ricorso; dispone, per la parte che qui interessa, l'art.11 L.212/2000, lo "Statuto del Contribuente", che" (*Diritto di interpello) 1.Il contribuente può interpellare l'amministrazione per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente a: a) ... b) la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi*

probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti; c) l'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie. 2. Il contribuente interpella l'amministrazione finanziaria per la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi. Nei casi in cui non sia stata resa risposta favorevole, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione di cui al periodo precedente anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa."; dispone poi l'art.6 ,1°comma, d.lgs. n°156/2015, in vigore dal 1° gennaio 2016, che:" *Le risposte alle istanze di interpello di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, non sono impugnabili, salvo le risposte alle istanze presentate ai sensi del comma 2 del medesimo articolo 11, avverso le quali può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo.*"; ne consegue che la risposta all'interpello della tipologia dedotta in giudizio non è atto impugnabile e, posto che l'interpello in oggetto risulta presentato in data 10 luglio 2019 alla Direzione Regionale, e ,dunque, nel pieno vigore della suddetta norma, lo stesso va dichiarato atto non impugnabile; dunque, il ricorso va dichiarato inammissibile; chiariscono bene le ragioni di una tale scelta del Legislatore, che si è limitato ad esplicitare un principio già presente nel sistema, in ordine alla non impugnabilità di una tale tipologia di atti, le parole della Corte Costituzionale (in sent.n°191/2007, Pres. Bile Rel. Gallo),"2.2. – *La nota dell'Agenzia delle entrate oggetto del presente conflitto è stata emessa in risposta ad interpello formale proposto dall'Agenzia regionale per l'impiego e la formazione professionale dell'Assessorato regionale del lavoro, della previdenza sociale, della formazione professionale e dell'emigrazione, quale sostituto di imposta in riferimento all'erogazione dei*

contributi previsti dall'art. 2 della legge della Regione Siciliana n. 3 del 1998. L'istituto dell'interpello del contribuente, regolato dall'art. 11 della legge n. 212 del 2000, costituisce lo strumento attraverso il quale si esplica in via generale l'attività consultiva delle agenzie fiscali in ordine all'interpretazione delle disposizioni tributarie. In particolare, esso si sostanzia nella richiesta all'amministrazione finanziaria di un parere nelle ipotesi in cui vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione di dette disposizioni. Tale parere è vincolante soltanto per l'amministrazione e non anche per il contribuente, il quale resta libero di disattenderlo. Ciò si desume dalla medesima disposizione del citato art. 11 ed è confermato dall'interpretazione che la dottrina e la stessa amministrazione finanziaria ne hanno dato. Per quanto attiene all'art. 11, deve rilevarsi che l'efficacia vincolante della risposta, prevista dal primo periodo del comma 2 («con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpello, e limitatamente al richiedente»), riguarda solo l'amministrazione finanziaria, in quanto il terzo periodo dello stesso comma stabilisce che «Qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità dalla risposta [...] è nullo» e in quanto il comma 2 dell'art. 10 della medesima legge n. 212 del 2000 dispone che «non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima». Coerentemente con la natura consultiva dell'attività demandata all'Agenzia delle entrate nella procedura di interpello, l'art. 11 non prevede, invece, alcun obbligo per il contribuente di conformarsi alla risposta dell'amministrazione finanziaria, né statuisce l'autonoma impugnabilità di detta risposta davanti alle commissioni tributarie (oggetto di impugnazione può essere, eventualmente, solo l'atto con il quale l'amministrazione esercita la potestà impositiva in conformità all'interpretazione data dall'agenzia fiscale nella risposta all'interpello). Per quanto attiene all'interpretazione

dell'amministrazione finanziaria, è sufficiente rilevare che, con la circolare n. 50/E del 31 maggio 2001, l'Agenzia delle entrate ha precisato che «la risposta [...] fornita dalla competente Direzione non impegna il contribuente, il quale è libero di determinarsi in senso non conforme. Al contrario, essa vincola, in ogni caso, l'operato degli uffici [...] i quali non potranno emettere atti di accertamento a contenuto impositivo o sanzionatorio in contrasto con la soluzione interpretativa fornita». Da quanto precede deriva che la risposta all'interpello, resa dall'amministrazione ai sensi dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000, deve considerarsi un mero parere, che non integra alcun esercizio di potestà impositiva nei confronti del richiedente"; le suddette conclusioni valgono, anche, a convincere questo Giudice della manifesta infondatezza dell'eccezione di legittimità costituzionale che la Ricorrente imputa all'art 6.cit. nel senso che, lo stesso, comprimerebbe il suo diritto di difesa; né può portare a conclusioni diverse l'assunto del Ricorrente, dedotto in via subordinata, che, in effetti, al di là del "nomen", si tratti di un interpello antielusivo; infatti lo stesso sollecita, semplicemente, un parere della Direzione Regionale in ordine a quali siano i presupposti per l'opzione al consolidato mondiale e come gli stessi si concretizzino e possano sussistere nella fattispecie concreta dedotta in esame; invero non si comprende quale connessione possa sussistere tra il contenuto dell'interpello con il concetto di abuso del diritto come definito dal legislatore, ex art.10 bis dello Statuto del Contribuente,[1] e come delimitato dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione che conoscono un netto distinguo tra evasione ed elusione/abuso del diritto [2].

---

[1] Per cui "*Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili secondo cui tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni*"

[2] " *In materia tributaria, i concetti di evasione ed elusione (o abuso), pur accomunati dalla richiesta di un tributo maggiore rispetto a quanto dichiarato dal contribuente, non sono sovrapponibili, atteso che mentre il primo si riferisce alla pretesa impositiva su fatti realmente posti in essere, anche di rilievo penale, ma occultati al Fisco (come l'uso di documenti falsi), il secondo riguarda la pretesa impositiva su fatti non realmente posti in*

4-In conclusione il ricorso va dichiarato inammissibile; va, altresì, dichiarata la legittimazione passiva delle Direzioni Regionale e Provinciale; le spese di giudizio liquidate come in dispositivo seguono la soccombenza

P.Q.M.

La Commissione, dichiarata la legittimazione passiva processuale di tutte le intimate Direzioni dell'Agenzia delle Entrate dichiara inammissibile il ricorso; le spese di giudizio, liquidate in € 3.000,00(tremila) a favore di ciascuna delle Direzioni intimate, seguono la soccombenza

Reggio Emilia lì 23 febbraio 2021

Il Presidente est.

---

essere (e dunque non dichiarati), ma che, secondo il Fisco, si sarebbero dovuti compiere, stante la finalità perseguita di ottenere, attraverso l'uso distorno degli strumenti giuridici, risparmi di imposta non dovuti perché incoerenti con lo spirito della legge e i principi del sistema fiscale, in ciò consistendo l'equivalenza dell'elusione con l'abuso. Sez. 5 - , Sentenza n. 33593 del 18/12/2019 (Rv. 656409 - 01)