



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del LAZIO Sezione 2, riunita in udienza il 26/09/2024 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

**LIOTTA MARCELLO**, Presidente

**BALDOVINI PAOLA**, Relatore

**FLAMINI LUIGI MARIA**, Giudice

in data 26/09/2024 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 3681/2023 depositato il 03/07/2023

**proposto da**

Citta' Metropolitana Di Roma - Via Iv Novembre 119/a 00187 Roma RM

**Difeso da**

Giovanna De Maio - DMEGNN70E58L063M

Giovanna Albanese - LBNGNN65L68B036D

Eletta Albanese - LBNLTT72A41H501J

**ed elettivamente domiciliato presso** avvgiovannademaio@pec.cittametropolitanaroma.it

**contro**

Provincia Bolzano - V 39100 Bolzano .bozen. BZ

**Difeso da**

Cristina Bernardi - BRNCST64M47D548L

Laura Fadanelli - FDNLRA65H69A952U

Luca Graziani - GRZLCU62R29H501D

Michele Purrello - PRRMHL69B04I829V

Alexandra Roilo - RLOLND68S41B160H

Jutta Segna - SGNJTT71A63Z102M

**ed elettivamente domiciliato presso** lucagraziani@ordineavvocatiroma.org

**Difeso da**

Fabio Mastrangelo - MSTFBA61A21H501Q  
Gabriele Escalar - SCLGRL62E12H501R  
Stefano Selbmann - SLBSFN87D17M082O  
Maurizio Salimei - SLMMRZ42H27H501X

**ed elettivamente domiciliato presso** fabio.mastrangelo@legalmail.it

Alto Adige Riscossioni Spa - 02805390214

**Difeso da**

Fabio Pinton - PNTFBA71P19A952F

**ed elettivamente domiciliato presso** pinton@pec.it

**Difeso da**

Fabio Mastrangelo - MSTFBA61A21H501Q  
Gabriele Escalar - SCLGRL62E12H501R  
Stefano Selbmann - SLBSFN87D17M082O  
Maurizio Salimei - SLMMRZ42H27H501X

**ed elettivamente domiciliato presso** fabio.mastrangelo@legalmail.it

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- pronuncia sentenza n. 14621/2022 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado ROMA sez. 21 e pubblicata il 20/12/2022

**Atti impositivi:**

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. 22 IPT-IMPOSTA PROVINCIALE DI TRASCRIZIONE 2015  
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. 23 IPT-IMPOSTA PROVINCIALE DI TRASCRIZIONE 2015

**a seguito di discussione in pubblica udienza**

**Richieste delle parti:**

LE PARTI SI RIPORTANO AGLI ATTI DI CAUSA, MEGLIO ESPLICANDO QUANTO IVI DEDOTTO E CONCLUDENDO PER L'ACCOGLIMENTO DELLE RISPETTIVE RICHIESTE.

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

La Città Metropolitana di Roma effettuava una verifica fiscale per l'anno d'imposta 2015 in materia d'Imposta Provinciale di Trascrizione (Ipt) ed emetteva avviso di accertamento per euro 3.334.367,16, di cui euro 2.539.192,96 per imposta, nei confronti della società operante nel settore del noleggio di veicoli in Italia e all'estero, e della sua controllata società deputata all'interno del Gruppo all'acquisto delle autovetture. Contestava alle stesse l'abuso del diritto di cui all'articolo 10-bis, Legge n. 212/00 poiché riteneva che il trasferimento della sede legale da Roma a Bolzano, effettuato nel corso dell'anno 2013, fosse finalizzato al solo dal risparmio dell'imposta contestata, in considerazione del fatto che era rimasta a Roma

la più ampia sede amministrativa a cui si doveva far riferimento, un maggior numero di impiegati, la domiciliazione di alcuni amministratori.

In particolare, secondo la Città Metropolitana di Roma, non erano stati forniti chiarimenti del perché l'organizzazione di mezzi e persone presente nella sede di Roma non fosse mutata dopo il trasferimento della sede legale.

(in prosieguo anche "le società") si costituivano, impugnando il predetto avviso e chiedendone l'annullamento con due autonomi atti di ricorso. In via subordinata chiedevano la riduzione delle somme accertate con scomputo di quanto versato alla Provincia autonoma, in via gradata la non debenza delle sanzioni.

Si costituiva l'Alto Adige Riscossioni chiamata in giudizio dalle ricorrenti a seguito di notifica di istanza di rimborso unitamente al ricorso e all'atto di accertamento della Città Metropolitana.

Si costituiva anche la Provincia Autonoma di Bolzano con ricorso in adesione alle ricorrenti e all'agente della riscossione; sosteneva in via pregiudiziale di essere legittimata a partecipare al giudizio.

La Commissione tributaria provinciale di Roma, con Sentenza n. 14621/2022, aveva accolto i ricorsi riuniti, compensando le spese. In via preliminare aveva ritenuto legittimo l'intervento adesivo delle Provincia Autonoma di Bolzano, sulla base del ricorso notificato dalla ricorrente, mentre riteneva competente la Corte di primo grado di Bolzano a decidere sul diniego di rimborso formulato dalla Provincia. Dichiarava l'estromissione dal giudizio dell'agente della riscossione per carenza di legittimazione passiva.

Nel merito il primo giudice riteneva:

- che nell'ipotesi in cui il gettito di un tributo erariale sia interamente devoluto alle Province autonome, queste, ove la legge statale consenta loro una qualche manovra sulle aliquote, sulle esenzioni, sulle detrazioni o sulle deduzioni, possono liberamente compiere una qualsiasi di tali manovre, purché essa non abbia l'effetto economico di superare il limite delle «aliquote superiori» fissate dalla legge statale;

- l'illegittimità dell'accertamento per intervenuta decadenza dell'ente sulla base dell'art 11 e 5 del regolamento metropolitano. Mancando nell'atto impugnato ogni indicazione della data in cui il pagamento doveva essere eseguito si doveva ritenere intervenuta la decadenza quinquennale dall'intero accertamento;

- il vizio dell'accertamento, per violazione dell'art 7 statuto del contribuente, sia per mancata allegazione dei dati ACI richiamati e non allegati allo stesso, sia per l'impossibilità di visionare l'allegato 1, parte integrante dell'accertamento, a cui l'ente accertatore aveva fatto rimando nella motivazione generale dell'atto;

Il primo giudice accoglieva l'eccezione di carenza di legittimazione passiva in ordine alla notifica dell'avviso di accertamento impugnato alla società di leasing controllata da

Il primo giudice riteneva priva di fondamento la pretesa erariale sia perché relativa all'apparente spostamento della sede legale da Roma a Bolzano delle società, sia in considerazione dei vizi degli atti, stante l'illegittimità dell'accertamento per decadenza, per vizi di motivazione ex art 7 statuto del contribuente e per mancanza di elementi essenziali ed inoltre perché veniva recuperata l'ipt anche per autovetture fino a 53 kw, nonostante che scontassero un'imposta uguale a Roma .

Avverso detta sentenza ha proposto appello la Città Metropolitana di Roma Capitale nei confronti di , provincia autonoma di Bolzano, Alto Adige riscossioni s.p.a. per i seguenti motivi:

1) erroneità della ricostruzione normativa con riferimento alla decadenza dal potere di accertamento –

Illogicità e contraddittorietà della motivazione;

2) erroneità della ricostruzione normativa (comma 1bis dell'art.56 del D.Lgs. n.446/92 – la ratio della riforma legislativa dell'IPT);

3) errata interpretazione dell'art. 7 Statuto del contribuente – Illogicità e contraddittorietà della motivazione in ordine alla asserita nullità; dell'accertamento per violazione e per difetto degli elementi essenziali;

4) errata interpretazione della normativa in materia di IPT - Sulla solidarietà passiva tra

5) errata interpretazione della normativa in materia di accertamento dei tributi - sul decorso del termine per la contestazione dall'avvenuto trasferimento della sede;

6) errata interpretazione dell'art. 10 bis statuto del contribuente – travisamento delle risultanze istruttorie - assenza di sostanza economica dello spostamento della sede legale che configura abuso del diritto;

7) erroneità della sentenza in merito allo scomputo della IPT per le autovetture fino a 53 Kw ed allo scomputo dell'IPT versata alla Provincia di Bolzano;

8) quanto alle altre questioni.

L'appellante chiede l'annullamento della sentenza n.14621/2022 e la conferma degli Avvisi di accertamento n.22/2021 e n.23/2021, con vittoria di spese e competenze di lite oltre spese generali e oneri accessori dovuti agli Avvocati iscritti all'Elenco speciale.

Si sono costituiti con controdeduzioni: \_\_\_\_\_, provincia autonoma di Bolzano, Alto Adige riscossioni s.p.a., concludendo come da rispettivi atti depositati in via telematica.

In prossimità dell'udienza le parti (Città metropolitana di Roma, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_) hanno presentato memorie illustrative.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

Il primo motivo è fondato.

In effetti, secondo la sentenza impugnata, la decadenza dell'avviso di accertamento deriverebbe dalla non applicabilità all'Ipt del termine quinquennale per la notifica dell'accertamento; tuttavia *“La decadenza risulta di cinque anni per la notifica degli avvisi d'accertamento, come espressamente previsto dall'art. 1, comma, 161 della legge n. 286 del 2006 (Vedi Cass. Sez. Tributaria del 20 maggio 2016 n. 10489)... La legislazione statale ha rimesso all'autonomia della Provincia la disciplina del termine di decadenza e della complessiva fase di accertamento dell'imposta provinciale di trascrizione; la Provincia [DI ROMA] ha disciplinato specificamente la decadenza triennale con il citato regolamento, ma solo per i rimborsi e l'imposta suppletiva, non per l'imposta principale disciplinata specificamente dalla legge n. 296 del 2006, art. 1, comma 161, citata”*. (Civile Sent. Sez. 5 Num. 17680 Anno 2024).

Ai sensi dell'art. 1, comma, 161 della legge n. 296 del 2006, gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni.

Nel caso in giudizio l'annualità a cui fa riferimento l'avviso di accertamento risale al 2015 e l'atto è stato notificato il 26 aprile 2021 entro il termine di cinque anni di decadenza previsto dall'art. 1, comma, 161 della legge n. 286 del 2006, come prorogato per effetto dell'art.83, comma 2 del D.L. 17 marzo 2020 n.18 e dell'art.36 del d.l. 8 aprile 2020 n.23.

Le predette considerazioni assorbono ogni altra questione oggetto del quinto motivo di appello.

Il secondo e sesto motivo di appello, da trattarsi congiuntamente, in virtù della loro connessione, vanno disattesi.

L'appellante sostiene che lo spostamento della sede legale delle società configuri abuso del diritto per l'assenza di sostanza economica e lamenta errata interpretazione dell'art. 10 bis statuto del contribuente, nonché travisamento delle risultanze istruttorie da parte del primo giudice.

Nell'appello l'Agenzia delle Entrate censura la sentenza, ritenendo che: a) i giudici abbiano effettuato un'errata valutazione della fattispecie concreta; b) insufficiente la motivazione della sentenza; c) sussistente l'abuso del diritto contestato, in quanto sussistenti i presupposti che consistono nell'assenza di sostanza economica dell'operazione, nella realizzazione di un vantaggio fiscale indebito e nella circostanza che tale indebito vantaggio è l'effetto essenziale dell'operazione posta in essere.

Esaminando il merito della controversia, la Corte non può che fondare la propria decisione sui principi giuridici concernenti l'abuso del diritto che la Cassazione ha puntualmente ribadito: *"ricorre l'abuso del diritto ogniqualvolta si sia in presenza di uno o più costruzioni di puro artificio che, pur se non contrastanti con alcuna specifica disposizione, sono realizzate al fine di eludere l'imposizione e siano prive di sostanza commerciale ed economica; di talché, per configurare la condotta abusiva è necessaria un'attenta valutazione delle "ragioni economiche" delle operazioni negoziali che sono poste in essere, in quanto, se le stesse sono giustificabili in termini oggettivi, in base alla pratica comune degli affari, minore o del tutto assente è il rischio della pratica abusiva; se, invece, tali operazioni, pur se effettivamente realizzate, riflettono, attraverso artifici negoziali, assetti di "anormalità" economica, può verificarsi una ripresa fiscale laddove è possibile individuare una strada fiscalmente più onerosa"* ( Cass. n. 23135/22).

La ricorrenza di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione esclude l'abusività quando sia ravvisabile una compresenza, non marginale, di ragioni extra-fiscali , non identificabili necessariamente in una redditività immediata dell'operazione, potendo rispondere ad esigenze di natura organizzativa e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda (così Cassazione, sentenza n. 31772/2019).

In proposito vanno richiamate anche le sentenze di questa Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, a cui questa Corte intende dare continuità, in ordine all'interpretazione dell'art. 10 bis statuto del contribuente in punto di ipotesi di abuso del diritto nello spostamento della sede legale di società esercenti attività di autonoleggio a seguito di delibera societaria (CGT II Lazio Sez.11, sentenza n. 2651/2024 e n. 5558/2024). La presenza di rapporti economici funzionali presso la sede legale (contratti di locazione, utenze, rapporti di lavoro, pratiche auto effettivamente svolte, etc), la validità commerciale dell'operazione di trasferimento della sede legale delle società, unitamente anche alle "valide ragioni extra fiscali riferite ai risparmi avuti in relazione ai costi", anche dei premi assicurativi versati, oltre che alla speditezza del sistema burocratico della Provincia di Bolzano, possono essere qualificati come elementi indicativi della sussistenza della sostanza economica dell'operazione di trasferimento della sede legale delle società a Bolzano, come correttamente ritenuto dal primo giudice.

Pertanto va condivisa la statuizione di cui alla pronuncia impugnata secondo la quale l'opzione per l'operazione negoziale che risulti fiscalmente meno gravosa non costituisce ex se condotta contraria allo scopo della disciplina normativa tributaria, laddove sia lo stesso ordinamento tributario a prevedere tale

facoltà di scelta, in considerazione del fatto che la diversa applicazione delle aliquote, da parte delle Province Ordinarie e Autonome, è frutto delle scelte del legislatore nazionale, che ha stabilito che è la sede legale della società ad individuare il criterio di collegamento con la Provincia in merito al versamento ipt riscossa a livello nazionale, non avendo posto limitazioni volte ad evitare che le società trasferissero le sede legali esistenti dalle province ordinarie a quelle autonome e consentendo alle società di scegliere se mantenere la sede legale nelle province ordinarie, con versamento dell'ipt sulla base delle aliquote in vigore su disposizione statale, oppure trasferire la sede legale per godere di una minore pressione fiscale, sempre legata a disposizione statale, come quella in vigore presso le Province autonome.

Per quanto riguarda dunque la scelta delle società di trasferire la sede legale a Bolzano -essendo questa una scelta normale in una logica di mercato, pienamente legittima e rientrante nella libertà di decisione offerta dalle normative di legge esistenti- affinché possa essere considerata un abuso del diritto è onere dell'Amministrazione finanziaria dimostrare attraverso elementi anche presuntivi diversi, che essa è stata operata al solo scopo di ottenere il beneficio fiscale attraverso una manipolazione ed alterazione degli schemi negoziali classici, con modalità irragionevoli rispetto alla normale logica di mercato (Cassazione n. 3938/2014).

A giudizio della Corte l'appellante non ha soddisfatto tale onere, dovendosi ritenere legittima la scelta di immatricolare presso il PRA ove si trova la sede legale della società, considerando che le Regioni a Statuto ordinario possono con propria legge variare gli importi delle tasse automobilistiche, non potendo il sindacato dell'Amministrazione spingersi sino ad imporre una misura di ristrutturazione diversa tra quelle giuridicamente possibili, solo perché tale misura avrebbe comportato un maggior carico fiscale (Cass. 21/01/2011, n.1372). [così CGT II Lazio n. 5558/2024 cit.].

Pure il terzo ed il settimo motivo di appello, da esaminare congiuntamente, risultano infondati. Sul punto si osserva che, come rilevato dal primo giudice, l'avviso di accertamento e l'allegato 1 difettano degli elementi essenziali per consentire ai destinatari dell'avviso di avere contezza del presupposto impositivo degli accertamenti stessi, non potendosi sostenere che la sola indicazione della targa delle autovetture possa consentire la verifica di tutti gli elementi essenziali dell'accertamento fiscale; né si può consentire la motivazione postuma da parte dell'ente impositore, a sanatoria del precedente accertamento.

Circa il settimo motivo, nello specifico, si precisa che il legislatore nazionale, con l'art. 56, del D. Lgs. n. 446 del 1997, ha istituito l'ipt stabilendo che le province possono, con regolamento adottato a norma dell'art. 52, istituire l'imposta sulle formalità di trascrizione, iscrizione ed annotazione dei veicoli richieste al PRA avente competenza nel proprio territorio mentre l'imposta è applicata sulla base di un'apposita tariffa contenuta nel D.M. n. 435 del 1998, la quale può essere aumentata dalla province, anche con successiva deliberazione approvata nel termine di cui all'art. 54, fino ad un massimo del 30%.

Le tariffe contenute nel D.M. 27 novembre 1998, n. 435, sono emanate ai sensi del comma 11 del citato art. 56, e devono "... garantire il complessivo gettito dell'imposta erariale di trascrizione, iscrizione e annotazione dei veicoli al pubblico registro automobilistico e la relativa addizionale provinciale", poiché i trasferimenti erariali verso le Province sono stati riparametrati, a regime, in virtù delle disposizioni previste dal comma 2 dell'art. 61 dello stesso D.Lgs. n. 446 del 1997.

Il legislatore nazionale, quindi, ha determinato la misura dell'imposta da versare per le formalità, sulla base di aliquote contenute nel Dm 435/98, correlandola al tipo e alla potenza dei veicoli, in modo tale che l'applicazione delle tariffe base portasse a far sì che il gettito della nuova ipt, fosse uguale al gettito derivato dall'imposta erariale e dall'addizionale provinciale soppressa su tutto il territorio nazionale. In un momento successivo è stato previsto, che anche agli atti soggetti ad iva fosse applicata, non più l'aliquota fissa, ma quella variabile. Dopo tali modifiche normative, quindi l'ipt viene calcolato, sui kilowattora degli autoveicoli - nuovi ed usati - a prescindere che l'atto sia soggetto a iva o meno, e per le autovetture di potenza fino a 53 Kw l'aliquota base è pari ad euro 150,81 mentre per quelle oltre i 53 Kw l'importo dell'IPT si calcola moltiplicando il nr. dei KW per l'aliquota base di € 3,51 arrotondato all'euro, aliquota base che le Province

possono maggiore fino al massimo del 30%.

La provincia Autonoma di Bolzano non ha applicato la modifica normativa nazionale mantenendo per essi la tariffa fissa come da DM 435/98 ovvero € 150,81 a tutti gli atti soggetti a iva, sia a quelli fino a 53 Kw che a quelli sopra i 53Kw. Tale potere normativo locale, trae origine dalla norma statale contenuta nel co 1 bis dell' art 73 del DPR 670/ 72 già richiamato ed esaminato e dalla Costituzione.

Non può dunque configurarsi alcuna abusività nei pagamenti avvenuti a Bolzano, in conformità alla normativa vigente ed, in ogni caso, la sussistenza di un vantaggio fiscale doveva essere verificata relativamente alla singola formalità di iscrizione, trascrizione e annotazione al PRA su cui grava l'imposta.

Anche il quarto motivo di appello deve essere disatteso.

Come affermato dal primo giudice, la società svolge attività di società di leasing del gruppo e non poteva essere soggetto passivo dell'ipt, neppure come coobbligato solidale. Il regolamento della Città Metropolitana non può individuare i soggetti passivi d'imposta, come stabilito dall'art 52 del Decreto legislativo 446/97.

Da ultimo, come ha più volte ribadito dalla giurisprudenza di legittimità (da ultimo, in Cass. 3126/2021), al fine di assolvere l'onere di adeguatezza della motivazione, il giudice di appello non è tenuto ad esaminare tutte le allegazioni delle parti, essendo necessario e sufficiente che egli esponga concisamente le ragioni della decisione, così da doversi ritenere implicitamente rigettate le argomentazioni logicamente incompatibili con esse.

La Corte quindi accoglie l'appello relativamente al motivo n.1, dichiara assorbito il motivo n.5 e rigetta per il resto.

In considerazione dell'accoglimento parziale dell'appello ed in applicazione del principio stabilito dall'art 92. c.2 cpc, considerato che ricorrono gravi ed eccezionali ragioni di ordine equitativo tenuto conto della complessità e della novità degli argomenti trattati, le spese del giudizio possono essere integralmente compensate.

#### **P.Q.M.**

La Corte quindi, in parziale riforma della sentenza appellata, accoglie l'appello relativamente al motivo n.1 e dichiara assorbito il motivo n.5, rigetta per il resto.

Spese compensate.

Così deciso in Roma il 26.09.2024

Il Giudice relatore

Il Presidente

Paola Baldovini

Marcello Liotta

