

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di BOLOGNA Sezione 1, n. 229/2023 riunita in udienza il

24/01/2023 alle ore 09:00 con la seguente composizione collegiale:

**FREGNANI LORELLA**, Presidente

**PICCININI MARIA GRAZIA**, Relatore

**COSTANZO ANTONIO**, Giudice

in data 24/01/2023 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 237/2022 depositato il 17/03/2022

**proposto da**

... Srl - 03200690372

...

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

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. 6081 TA 2021 TASSA AUTOMOBIL 2018

**a seguito di discussione in pubblica udienza**

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Trattasi di ricorso promosso nei confronti di Regione Emilia Romagna – Direzione Generale Politiche

Finanziarie – Servizio Tributi, al fine di ottenere l'annullamento dell'atto di accertamento e irrogazione sanzioni n. 6081/TA/2021, emesso ai sensi dell'art. **10 bis L.n. 212/2000 in relazione all'omesso pagamento della Tassa Automobilistica Regionale per l'anno 2018**. Le somme dovute

sono riepilogate dalla Regione nella Tabella A contenuta nell'atto impositivo (pag. 23):

Ndr: la voce "tassa dovuta" (euro 650.733,07) corrisponde all'intero importo del tributo calcolato in base alle tariffe applicabili nella Regione Emilia Romagna, senza che sia stato scomputato quanto versato allo stesso titolo nel 2018 alla Provincia autonoma di Trento, nel prosieguo anche PAT (euro 451.318).

La Regione colloca l'emissione dell'avviso di accertamento in epigrafe nel quadro di una serie di recuperi che le Regioni a statuto ordinario (per la tassa auto) e le Province (per l'IPT, imposta provinciale di trascrizione) hanno recentemente intrapreso dopo aver attentamente monitorato il fenomeno, iniziato nel 2011 in seguito all'inasprimento della tassazione sugli autoveicoli immatricolati

nel territorio degli enti territoriali a statuto ordinario (art. 17 Dlgs. n.68/2011, DL 174/2012, che introduce il comma 1 bis nell'art.56, Dlgs. 446/1997), della cd. "**migrazione**" delle società di noleggio

senza conducente dalle originarie sedi legali e operative, in prevalenza situate nei pressi di scali aerei,

hub ferroviari o in zone vocate al turismo d'arte, verso enti territoriali a statuto speciale, e in particolare verso le Province autonome di Trento e Bolzano e la Regione Valle D'Aosta. La riduzione

delle immatricolazioni di diverse decine di migliaia di veicoli ha comportato per le regioni a statuto ordinario un'ingente perdita di gettito, costituendo la tassa automobilistica la loro terza fonte di entrate,

dopo l'Irap e l'addizionale regionale.

L'entità delle migrazioni, la sovrapponibilità delle operazioni poste in essere da diverse società del settore per realizzarle, nonché l'assenza di motivazioni extrafiscali hanno spinto la Regione ER a intraprendere contraddittori endoprocedimentali con le imprese "migrate", ex art. 10 bis, comma 6, dello Statuto del contribuente.

Così è avvenuto anche per la società ricorrente. La notifica dell'avviso di accertamento è stata preceduta da un **invito al contraddittorio** come previsto dallo Statuto del contribuente in caso di contestazione di comportamenti abusivi; la società ha prodotto documentazione e illustrato le ragioni

economico-organizzative a suo dire sottese alla scelta di spostamento della sede legale, cui hanno fatto

seguito l'immatricolazione e l'iscrizione al PRA dei propri veicoli nella Provincia Autonoma di Trento

e il successivo pagamento della Tassa Automobilistica Regionale (nel prosieguo, anche TAR o tassa auto) fruendo delle minori tariffe praticate rispetto alla Regione Emilia Romagna, portato dell'applicazione del cd. federalismo fiscale di cui all'art.119 Cost; al termine del confronto, la Regione ha confermato la propria interpretazione circa la sussistenza della condotta abusiva e, in data

24/12/2021, notificato l'atto impugnato.

La Regione Emilia Romagna (RER) contesta ad ... l'elusività del trasferimento della sede legale da Bologna a Trento, avvenuto nel 2015, ritenendo che l'operazione integri gli estremi della

**condotta**

**abusiva** di cui all'art.10 bis della L.212/2000 in quanto effettuata in assenza di valide ragioni economiche, al precipuo fine di ottenere un vantaggio fiscale indebito rappresentato dal pagamento delle tasse auto con applicazione delle minori tariffe vigenti nella provincia autonoma di Trento rispetto a quelle deliberate dalla Regione Emilia Romagna.

In motivazione dell'atto impugnato, la Regione segnala che all'atto del trasferimento la precedente sede legale in Bologna diveniva semplice "unità locale", al pari delle altre sei già ubicate in RER; le funzioni direttive, organizzative e di coordinamento, tuttavia, non venivano trasferite a Trento: amministratori e soci restavano residenti a Bologna, ove continuavano a tenersi le riunioni del consiglio di amministrazione; la nuova sede legale, dotata di spazi esigui in condivisione con diversa

impresa e di soli 5 dipendenti addetti a mansioni ordinarie di segreteria, restava, anche nell'anno d'imposta 2018, priva di funzioni centralizzate di carattere direttivo/gestionale.

**Nel proprio ricorso ... srl :**

- **in via principale** (motivi di ricorso 1, 1.1, 1.2, 2, 3, 5) chiede l'annullamento dell'atto impositivo, sostenendo:

--- l'inesistenza dell'abusività della propria condotta per l'effettività del trasferimento della sede legale

a Trento: in Trento vi è la sede di ..., importante compagnia assicurativa con cui ...

stipula tutte le polizze per gli autoveicoli dati a noleggio e nel cui organo di gestione è presente il sig.

Bruno ..., socio di maggioranza e rappresentante legale di ...; in Trento è domiciliato per la carica un proprio procuratore speciale, il sig. ...; alla nuova sede legale sono state demandate mansioni societarie (quali la gestione dei premi, del personale e delle sanzioni per violazioni del codice

della strada) svolte nell'interesse di tutte le sedi nazionali di ...;

--- l'esistenza di valide ragioni economiche extrafiscali alla base del trasferimento. La scelta corrisponde al venir meno della centralità di Bologna, avendo la società modificato il modello originario, centralizzato, di business, puntando su decine di sedi affiliate che operano con autonomia

nella gestione dei noleggi. Ciò ha consentito, pur nel quadro generale di un rafforzamento e dell'espansione dell'attività della società, che solo una parte del costo del lavoro gravasse direttamente

sui conti di ....

Col trasferimento, poi, è stato realizzato un ingente risparmio di costi diretti, essendosi ridotti i premi

assicurativi che rappresentano una delle principali voci di costo delle società operanti nel settore del noleggio a breve e lungo termine. ... ha così potuto offrire ai clienti tariffe più competitive, aumentando il numero dei soci/clienti e ottenendo i rilevanti successi economici che emergono dai

successivi bilanci. Avendo la provincia di Trento un tasso di pericolosità tra i più bassi d'Italia e largamente inferiore a quello di Bologna, il risparmio in termini di minori premi RCA per il 2018 è stato pari a euro 652.427, somma superiore al risparmio di tassa auto regionale ottenuto col trasferimento a Trento, pari a euro 199.060 (somma che costituisce la differenza tra euro 650.378 (=quanto la ricorrente avrebbe dovuto versare a titolo di tassa auto mantenendo la sede in ER) ed euro

451.318 (= quanto ha pagato per la medesima imposta alla Provincia di Trento).

- **in via subordinata** (motivi di ricorso nn.4, 6, 7) chiede che l'importo dovuto e le collegate sanzioni

amministrative vengano rideterminate sia in base alla rettifica di talune inesattezze nel computo delle

somme dovute, sia, soprattutto, tenendo conto di quanto già versato a titolo di TAR nel 2018 alla Provincia di Trento (euro 451.318). In assenza, si realizzerebbe un'ingiustificata duplicazione del tributo sulle medesime autovetture.

Proprio in relazione a questa richiesta posta in via subordinata, ... giustifica la richiesta di chiamata in causa della Provincia autonoma di Trento, ritenendo sussistenti i presupposti di cui all'art.

14 D.lgs n. 546/1992: la PAT risulterebbe titolare di una posizione giuridica connessa alla propria, comportando l'eventuale soccombenza della ricorrente in questo giudizio il sorgere in capo a Trento di un obbligo restitutorio di quanto versatole da ... a titolo di TAR nel 2017, pari a euro 288.830 oltre interessi (ricorso, pagg. 54ss – ndr: sono errati i riferimenti all'anno d'imposta, che è il 2018, e

*all'importo; la sostanza della richiesta, tuttavia, si deduce con chiarezza).*

- **Quanto alle sanzioni irrogate**, nella denegata ipotesi di conferma dell'accertamento, chiede vengano disapplicate esistendo condizioni di "*obiettiva incertezza*" sulla materia del contendere, ex artt. 10 della L. n. 212/2000, 6 del D.lgs. n. 472/1997 e 8 del Dlgs n. 546/1992.

\*\*\*

Si costituisce la Regione Emilia Romagna con proprie controdeduzioni che largamente coincidono con

l'ampia motivazione contenuta nell'avviso di accertamento: la Regione ribadisce il supporto fattuale

(l'analisi statistica della "migrazione" massiva delle ditte di noleggio senza conducente verso territori

fiscalmente più convenienti, il carattere solo formale del trasferimento di sede legale effettuato dalla ricorrente, l'entità del danno patrimoniale provocato alle casse regionali) e le ragioni giuridiche del recupero ex art.10 bis L.n.212/2000, in assenza di prova delle esimenti di cui al comma 3 del medesimo articolo.

Il trasferimento della sede legale a Trento è privo di sostanza economica, permanendo l'apparato direttivo, organizzativo e di coordinamento di ... nel territorio della Regione ER: gli amministratori in carica, i sindaci, i procuratori ed entrambi i soci restano domiciliati nella Provincia di

Bologna. L'affermazione della domiciliazione "per la carica" del procuratore ... presso la sede Trento è smentita, oltre che dalla visura camerale, dalla stessa documentazione prodotta da ... in contraddittorio, da cui emerge che il medesimo è dipendente in forza alla sede di ....

Irrilevante – in quanto inidoneo a provare la sostanza economica della sede legale – è la presenza di un

contratto di sub-locazione dell'immobile adibito in Trento a sede legale, in condivisione con altra società che nel 2017 ne era l'occupante principale e che offriva la possibilità di prendere a noleggio

-

presso un apposito desk - auto e furgoni con marchi .... Le fatture per fruizione nella sede di Trento di servizi vari (pulizia, manutenzione, spese telefoniche, pagamento dell'imposta sulla

pubblicità) sono minime e compatibili con la presenza di una mera unità operativa locale. Quanto ai  
5

dipendenti ... che risultano impiegati presso la sede di Trento nel periodo esaminato, emerge dalla stessa documentazione di controparte che erano addetti ad attività di segreteria (registrazione fatture, gestione verbali codice della strada per i noleggi, ritiro posta), compatibile con l'ordinaria attività operativa di una unità locale. Nulla prova il radicamento dei poteri direttivi e amministrativi presso la sede di Trento.

Quanto all'esimente di cui al comma 3, i benefici extrafiscali "*anche di ordine organizzativo o gestionale*" affermati dalla ricorrente risultano marginali (come nel caso dell'agevolazione offerta al socio di maggioranza e rappresentante legale di partecipare alle riunioni dell'Assemblea generale di ...), aventi natura fiscale (la riduzione degli importi dei premi ha comportato minori oneri fiscali per IARC) o non adeguatamente provati. Così è per il piano di "*cambiamento del modello di business*" mediante la creazione di una rete di società affiliate che avrebbe spostato da Bologna il baricentro dell'attività sociale e consentito la riduzione del costo del personale (che, peraltro, risulta dalla visura camerale aumentato, nel periodo 2016/2018, da 34 a 97 unità). Il "*Prospetto riepilogativo*

*copertura geografica ...*", fornito anch'esso da parte ricorrente, dimostra che le unità locali, poste prevalentemente in corrispondenza di aeroporti e snodi ferroviari, sono fortemente concentrate

nel territorio della Regione Emilia-Romagna, ove ha sede anche la maggior parte dei 156 clienti ... nell'anno 2018: ciò conferma la valutazione sottesa all'accertamento circa il permanere in Emilia Romagna del centro degli interessi economici della Società. La sede in provincia di Bologna

,  
anche dopo aver perso la qualificazione di "sede legale", ha continuato a svolgere le medesime attività

gestionali e direttive anteriori. L'indebito vantaggio fiscale, ottenuto grazie ai minori tariffari TAR in

vigore nella Provincia autonoma di Trento, è stato ottenuto "*aggirando il principio generale di territorialità della TAR*", che ha come presupposto l'ubicazione della sede legale, da intendersi in ultima analisi, come "*sede effettiva dell'azienda*" ai sensi dell'art. 46 c.civ.

\*\*\*

Si costituisce la Provincia Autonoma di Trento, chiedendo in via preliminare il riconoscimento dell'inammissibilità della propria chiamata in causa per carenza di legittimazione: la Provincia di Trento va ritenuta estranea al presente giudizio, che, in ordine alla materia del contendere (legittimità e

assenza di riflessi abusivi nel trasferimento di sede) riguarda esclusivamente ... e Regione ER.

Legittimamente Trento ha incassato le somme versate dalla ricorrente a titolo di tassa automobilistica,

in ragione della dichiarazione resa da ... all'atto dell'iscrizione dei propri veicoli al PRA di Trento di avere sede (che nella fattispecie TAR può essere tanto legale quanto secondaria) nel territorio della provincia autonoma. Diversamente, per espressa prescrizione normativa, il gettito dell'Imposta provinciale di trascrizione-IPT va attribuito "*alla Provincia ove ha sede legale o residenza il soggetto passivo, inteso come avente causa o intestatario del veicolo*" (art.56,co.1-bis, DLgs. 446/1997, introdotto dal DL 174/2012, art.9, co.2, in vigore all'11/10/2012).

Tra le parti non esiste litisconsorzio, né facoltativo (la PAT non è destinataria dell'atto impugnato o parte nel rapporto tributario controverso), né necessario, ben potendo la questione esser risolta anche

senza l'intervento in giudizio della PAT, come dimostra la sentenza emessa dalla CTP di Mantova n.52/2021 in vertenza analoga in punto di diritto (contestazione dell'elusività del trasferimento di sede

legale da Mantova a Trento da parte di un noleggiatore, al fine di ottenere un **indebito risparmio di**

**IPT).** La Commissione, pur confermando l'elusività della condotta del noleggiatore, *“ha comunque deciso sulla controversia rigettando la richiesta di chiamata in causa della Provincia.”* Tuttavia, non potendosi disconoscere gli effetti che il trasferimento di sede legale ha determinato nei confronti di un soggetto del tutto estraneo al processo elusivo, ha riconosciuto alla Provincia di Mantova il diritto a percepire la sola differenza tra quanto avrebbe incassato in assenza di trasferimento e quanto versato dal contribuente alla PAT.

Infine, poiché la propria chiamata in causa risulta finalizzata da parte ricorrente (sia pure in via subordinata e nell'ipotesi di totale soccombenza) a ottenere il riconoscimento del diritto al rimborso delle somme versate a suo favore nel 2018, la Provincia autonoma di Trento segnala che parte ricorrente non ha presentato alcuna istanza di rimborso del tributo e che i relativi termini (triennali) di decadenza sono comunque decorsi. Chiede, pertanto, che l'inammissibilità della chiamata in causa della PAT sia pronunciata anche in relazione alla richiesta di restituzione della TAR incassata, e comunque, l'integrale rigetto di tutte le domande a qualunque titolo avanzate in giudizio nei confronti della PAT.

\*\*\*

In pubblica udienza di trattazione, le parti insistono sulle proprie posizioni, come esaurientemente esposte negli atti di causa; segnalano entrambe recente giurisprudenza di primo grado, peraltro discordante e appellata (tra cui CTP Roma, n.6016/21//2022; CGT di 1° grado Bologna, 23/01/2023). Sulla questione sono emersi, nel frattempo, anche tentativi di conciliazione e di “accordi quadro” tra imprese del settore ed enti territoriali al fine di dirimere anche per le annualità future la questione della territorialità dell'imposizione ai fini TAR, IPT e IARC.

Parte ricorrente invita ad apprezzare la specificità, nel quadro delle imprese di autonoleggio “migrate”

in territori interni a minore tassazione, della specifica situazione di ..., che ha effettivamente decentrato presso la ex sede operativa di Trento una parte delle attività gestionali nazionali e tratto indiscussi benefici economici dalla scelta compiuta, nel quadro della razionalizzazione della propria struttura aziendale.

Parte resistente rammenta l'entità di un fenomeno che rappresenta uno *“scandalo nazionale”*, riguardando circa 2,5 mld di euro di gettito trasferito agli enti territoriali a statuto speciale, e che ha innescato una forma di concorrenza tra Regioni grazie alla lesione del principio di diritto europeo del

luogo dell' *“effective management”* come quello di effettiva sede della persona giuridica, e di conseguente individuazione dell'Ente, statale o locale che sia, titolare del potere impositivo e destinatario del gettito dei propri tributi.

#### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Il ricorso non è meritevole di accoglimento.

La controversia trae origine da una delle conseguenze del riconoscimento normativo del principio del

federalismo fiscale, che, con riguardo alla gestione della tassa automobilistica regionale, ha consentito

agli enti territoriali a statuto speciale di applicare una tassazione più favorevole rispetto a quelli a statuto ordinario, che l'hanno, invece, inasprita.

Il fenomeno del trasferimento della sede legale verso i territori a minore imposizione da parte delle imprese di noleggio senza conducente è stato ampiamente comprovato dalla Regione ER, ha dimensioni obiettivamente non giustificabili con incrementi demografici, mutamenti, anche geografici,

del bacino d'utenza delle aziende o con modifiche delle esigenze della clientela, e si è realizzato in alcuni casi direttamente, più spesso con gradualità (attraverso l'apertura dapprima di sedi secondarie

“comproprietarie” e prime intestatarie al PRA dei veicoli della flotta aziendale) a partire dal 2011, con

un vistoso incremento dal 2013 quando il vantaggio fiscale ha coinvolto anche l'imposta provinciale

di trascrizione per effetto dell'entrata in vigore del nuovo testo dell'art. 56 del Dlgs 446/1997, che ha

espressamente collegato il gettito dell'imposta provinciale al luogo di residenza/sede legale del soggetto passivo.

Questo collegio ritiene che la Regione abbia adeguatamente provato che la sede in provincia di Bologna di ..., anche dopo aver perso la qualificazione di “sede legale”, abbia continuato a svolgere, se non tutte le attività gestionali di rilevanza nazionale, quantomeno quelle, determinanti nella fattispecie, di carattere direttivo e decisionale.

L'indebito vantaggio fiscale, conseguito grazie ai minori tariffari TAR in vigore nella Provincia autonoma di Trento, è stato ottenuto, come ritiene la Regione, “*aggirando il principio generale di territorialità della TAR*”, che, seppur non espressamente normato per la TAR come accade per la IPT,

è comunque sotteso alla *ratio legis* della disciplina del tributo.

Tale principio ha come presupposto l'ubicazione della sede legale, da intendersi come “sede effettiva

dell'azienda” ai sensi dell'art. 46, 2° comma, cod. civ. : qualora la sede della persona giuridica (nella

fattispecie: società di capitali) che risulta dall'atto costitutivo, da sue successive modificazioni o dal registro delle imprese risulti “*diversa da quella effettiva, i terzi possono considerare come sede della*

*persona giuridica anche quest'ultima*”.

Deve, dunque, aversi riguardo al luogo in cui si svolgono concretamente le attività di direzione della

società e si delibera in materia di rapporti interni e verso i terzi.

In questo senso, vedasi Cass. civ. n. 6559/2014: la sede “effettiva” è “*il luogo in cui hanno concreto*

*svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente ed ove operano i suoi organi amministrativi o i suoi dipendenti, ossia il luogo deputato o stabilmente utilizzato per l'accentramento*

*dei rapporti interni e con i terzi in vista del compimento degli affari e della propulsione dell'attività dell'ente*” (conforme, Cass. civ. Ord. n. 1813/2014, che dalla sede effettiva deduce l'individuazione del

giudice competente per territorio).

Tale principio normativo interno è peraltro conforme al criterio utilizzato nel diritto internazionale (modello di convenzione Ocse) per ripartire la competenza impositiva territoriale fra Stati, dirimere le

controversie tra i medesimi ed evitare le doppie imposizioni: la residenza fiscale della persona giuridica è il “*place of effective management*”, luogo in cui si assumono le decisioni strategico/ operative.

La società ricorrente ha iniziato l'attività ora prevalente di noleggio a breve e lungo termine nel 2005 e

risulta al 10/10/2018 (data di estrazione della visura camerale in atti) avere assai ristretta base sociale:

soci sono il signor Bruno ..., titolare della quota del 98%, amministratore e rappresentante

legale, e il sig. Pierre ..., per la quota residua del 2%.

Consiglieri d'amministrazione sono il sig. ... (Presidente del Cda e rappresentante legale) e il coniuge, sig.ra ..., procuratore munito di ampi poteri; entrambi sono residenti in Pianoro (Bo). Il sig. ..., socio e procuratore speciale, "*per la carica*" domiciliato in Trento, presso la sede legale di ... (via ...), risulta residente in comune di ... (BO) ed essere in forza in qualità di dipendente con contratto a tempo indeterminato alla sede, fino al 2015 "legale", ora unità locale, di .... Mai ha avuto dal 1990 residenza anagrafica in comuni posti fuori dal territorio della Regione Emilia Romagna (visura storica degli atti anagrafici estratti dall'Anagrafe tributaria - controded. pag.38).

A nulla rileva, in ordine alla prova della domiciliazione per la carica del ..., che la Guardia di finanza di Rovigo lo abbia reperito presso la sede di Trento nel 2021 (ricorso, pag.21). La presenza del ... non può ritenersi, come suggerito da parte ricorrente, indicativa di un suo ruolo di stabile gestione della sede trentina: operando i militi in funzioni di polizia giudiziaria su delega ex art 370 cpp del Pm di Rovigo, al fine di acquisire documenti nell'ambito di un'indagine penale, ... ha necessariamente ricevuto, a garanzia, il preavviso circa luogo e ora della visita.

Parte ricorrente non prova il trasferimento a Trento delle attività di direzione della società. Le attività gestionali che si affermano svolte dalla sede di Trento per tutta la struttura nazionale, e, in particolare, la "*funzione innegabilmente direttiva*" che consisterebbe nella "*gestione di tutto il personale della società*"- ricorso pag.25) non sono provate. Il "mansionario" prodotto in atti (all. 6) è un semplice foglio dattiloscritto, privo di intestazione, sottoscrizione e data, che attribuisce alla sola dipendente ... le funzioni di "*registrazione ciclo passivo manutenzioni, disbrigo pratiche multe, gestione del personale*" (enfasi aggiunta), senza fornire ulteriori specificazioni su quest'ultima funzione.

L'elaborazione informatica delle paghe (se di questo si tratta, in assenza di altra documentazione che chiarisca il contenuto delle operazioni asseritamente di "*gestione delle risorse umane*" svolte dai dipendenti di Trento- *ibidem*, pag.18) non costituisce attività "*direttiva*", potendo essere agevolmente demandata a un centro di elaborazione dati, anche esterno all'azienda.

Di contro, la registrazione di tutti i mandati dei procuratori, anche dopo il trasferimento della sede legale in Trento, avviene presso la conservatoria in Bologna (vedasi, ad es., procura reg. il 3/7/2016 al n.3763) e sempre presso la "*unità locale*" di ... si è tenuto il **30 marzo 2018** il Cda (...) che ha deliberato l'approvazione della bozza di bilancio per il 2017 da sottoporre all'Assemblea dei soci e la richiesta di affidamento per un ingente importo ("*fino a 13 ml di euro*") a un istituto di credito di storico radicamento a Bologna, la Carisbo. Sempre presso l'unità di Calderara di Reno si è tenuta il **30 aprile 2018** la riunione del Cda, nella medesima composizione, che, ottenuto l'affidamento, ne ha deliberato la finalizzazione e ha conferito al Presidente i più ampi poteri per concludere le necessarie operazioni (atto impugnato, pag.19; controdeduzioni RER, all.n.19)

Quanto all'effettivo vantaggio che, secondo parte ricorrente, il trasferimento della sede legale a Trento avrebbe offerto al signor ..., che per ... risulta "*delegato, proprio per la sede di*

Trento” (ricorso, pag.25) consentendogli di ricoprire più agevolmente la carica di componente dell’Assemblea generale (cfr. Dichiarazione a firma del Presidente di ... del 2/12/2016- all.28), si osserva che **non** si tratta di un ruolo di gestione/direzione che richieda una continuativa o almeno significativa presenza in loco.

La particolare struttura statutaria della storica mutua assicuratrice trentina, di cui sono soci centinaia di

migliaia di assicurati (attualmente, circa 800.000), offre ai loro “delegati”, emersi dalle cd.

“Assemblee

parziali” di distretto, il diritto a partecipare annualmente all’Assemblea Generale unitamente agli importanti soci sovventori e partner imprenditoriali individuati dagli organi direttivi; come accade nelle grandi società di capitali ad azionariato diffuso, il ruolo dell’Assemblea Generale risulta limitato

all’approvazione del bilancio annuale, udite le relazioni degli organi amministrativi e di controllo sull’andamento della gestione, e alle deliberazioni in materia di sindaci e amministratori. Il sito web di

... dà conto di una sola Assemblea Generale per anno, e a quella tenutasi nel 2018 la

partecipazione del sig. ... è documentata. Ad oggi, tuttavia, il Presidente del Cda di ...

non risulta componente dell’Assemblea generale, e il suo nominativo neppure compare tra i candidati

alla funzione di “delegato” di distretto (tantomeno di quello Trento). Il sig. ... non riveste - né ha rivestito negli ultimi anni- cariche amministrative apicali (“Alta direzione”, Cda, organi di controllo) né nel Gruppo ... Assicurazioni né nella capogruppo ..., almeno secondo quanto emerge dalla documentazione contenuta nelle sezioni “Bilanci” e “Investor relations” del sito ufficiale

(“Relazioni sulla gestione” fino al 2021).

Quanto alla struttura e alle dimensioni della sede di Trento, la documentazione in atti (contratto di sublocazione e planimetria allegata, rilievi fotografici) non risulta risolutiva dei discordi pareri delle parti in termini di individuazione degli spazi sublocati ad ... e della relativa metratura: il contratto di sublocazione prodotto da parte ricorrente rinvia a una “*campitura gialla*” sulla planimetria

che non è presente nelle due copie allegate al ricorso (all. 22A e 22B).

La documentazione fotografica in atti mostra la facciata dell’edificio, su cui sono presenti, oltre a quelli dell’impresa conduttrice, anche i marchi di ... (sul banner che la percorre orizzontalmente - all.23 A) e una parte dell’interno (all.23B), che inquadra il desk per lo svolgimento delle operazioni

di noleggio. Da questa immagine non emerge che ... disponga di uno spazio separato da quello dell’impresa ....: l’ingresso dall’esterno, posto centralmente all’edificio, è unico, e lo spazio retrostante il desk risulta aperto, privo di scaffali e armadiature da ufficio atti alla conservazione in sicurezza del presumibile volume di una documentazione contabile e amministrativa,

cartacea e digitale, adeguata alle funzioni che la sede di Trento dovrebbe svolgere per conto dell’intera

struttura societaria (gestione di tutto il personale, gestione dei noleggi, conservazione di parte delle fatture, etc.). Ciò che si vede (scatole di cartone appoggiate sui caloriferi) pare idoneo a contenere il materiale pubblicitario per la clientela esposto sul desk.

In ordine alla prova delle cd. esimenti extrafiscali, il Collegio osserva quanto segue.

L’art. 10-bis dello Statuto del contribuente individua due presupposti in base ai quali una condotta va

ritenuta abusiva e, di conseguenza, non opponibile all’amministrazione finanziaria:

1) l’operazione, pur reale e non simulata, deve essere priva di sostanza economica; simulazioni,



operazioni inesistenti, frodi, etc., fuoriescono dal campo dell'abuso di diritto; sul punto, vedasi quanto

già esposto in precedenza;

2) dall'operazione è scaturito un vantaggio fiscale indebito, consistente in *“benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento*

*tributario”* (comma 2, lett. b). Il vantaggio fiscale indebito non deve costituire necessariamente il solo risultato positivo ottenuto dal contribuente tramite la condotta contraria allo spirito che informa la

norma e ai principi dell'ordinamento, bensì il vantaggio essenziale, dal quale possono scaturire ulteriori effetti extrafiscali, di minore rilevanza, favorevoli al contribuente.

Provati i suddetti presupposti costitutivi della condotta abusiva, ricade sul contribuente che sostenga di aver compiuto una libera scelta economica *“tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale”*(comma 4), l'onere di provare (comma 9) l'esistenza

dell'esimente di cui al comma 3, ovvero che avrebbe posto in essere la condotta sotto esame anche in

assenza del vantaggio fiscale, esistendo *“valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente”*.

In ordine alle ragioni extrafiscali elencate dalla ricorrente a giustificazione della sostanza economica

del trasferimento di sede in diversi motivi di ricorso (tra cui 1 e 1.1), resta da osservare quanto segue:

**1)** riduzione dei premi assicurativi della flotta circolante.

Anche se il vantaggio economico conseguito con la riduzione del costo dei premi risulta più elevato rispetto al vantaggio fiscale tratto dalla riduzione della tassa auto regionale, non si può negare che anche questo beneficio presenti risvolti fiscali, riconducibili all'abbattimento della base imponibile della IARC, costituita dal premio assicurativo. Il beneficio extra fiscale ottenuto con la riduzione dei

premi assicurativi ha dato luogo a un vantaggio di natura fiscale per ... di euro 180.887 per il 2018 e di euro 387.481 nel quadriennio 2015/2018 (all.17 al ricorso) e a una corrispondente perdita di

gettito a danno della Città metropolitana di Bologna, che si aggiunge a quello dalla medesima subito in

termini IPT.

**2)** inquadramento del trasferimento di sede in un piano di razionalizzazione aziendale.

Parte ricorrente afferma di aver avviato un *“nuovo modello di business”* basato sulla costituzione di una rete decentrata di sedi affiliate che svolgono *“gran parte delle attività”* già gestite centralmente.

Ciò, oltre a comportare la riduzione del numero dei dipendenti e delle unità locali gestite direttamente

da ..., ha comportato l'alleggerimento dei compiti della sede centrale: l'attività prevalente (gestione della clientela e della flotta) viene demandata alle sedi affiliate, che vi provvedono attraverso i propri desk (ricorso, pag.2).

Sul punto, il Collegio osserva che la razionalizzazione della struttura operativa aziendale, produttiva di

evidenti successi economici, non viene posta nel ricorso in correlazione col trasferimento di sede, né

vi si spiega in cosa consista la *“affiliazione”* (se in una rete di imprese autonome operanti in franchising, come parrebbe dall'accenno a dipendenti e *“unità locali”* non più facenti capo

direttamente ad ..., oppure se si tratta di imprese “figlie”, il cui capitale è posseduto da ... e/o facenti parte del gruppo) .

\*\*\*

In ordine alle richieste avanzate da parte ricorrente in via subordinata, premesso che non si rilevano inesattezze nel computo della tassa automobilistica accertata, preso atto delle puntuali specificazioni contenute nelle Controdeduzioni della RER in ordine alle lamentate differenze, si osserva che la posizione della costituita Provincia autonoma di Trento è e resta estranea alla materia del contendere,

che riguarda esclusivamente la Regione Emilia Romagna e la ricorrente, rispettivamente soggetto attivo e soggetto passivo del tributo in contestazione (omesso versamento di TAR anno 2018).

Per questa ragione, il Collegio non concorda con le decisioni delle Corti tributarie di Mantova (sent. cit.) e Bologna (CGT di 1° grado, n.23/2023) che, pur riconoscendo l'esistenza del comportamento abusivo delle società ricorrenti e l'indebito vantaggio fiscale conseguito per IPT, hanno, sia pure con

diverse motivazioni, accolto parzialmente i ricorsi riconoscendo spettante all'ente resistente (Provincia

di Mantova, Città metropolitana di Bologna) soltanto la differenza tra l'accertato e quanto versato dalle

ricorrenti agli enti territoriali a statuto speciale nei cui territori avevano trasferito le sedi legali.

Se è indubitabile che sia meritevole di considerazione la posizione dell'ente territoriale a statuto speciale che ha ricevuto versamenti formalmente dovuti in base alle risultanze del proprio PRA, e che

è terzo estraneo al comportamento abusivo e del medesimo inconsapevole, è pure indubitabile che tale

tutela del terzo incolpevole non possa esser fatta ricadere esclusivamente sul soggetto attivo del tributo, che ha subito il danno della perdita dell'intero gettito di propria spettanza.

Parte ricorrente, nel chiedere che si riconosca almeno lo scomputo di quanto pagato a Trento in relazione ai medesimi autoveicoli, rinvia al comma 1 dell'art.10 bis L.212/2000, che obbliga “l'amministrazione finanziaria” che disconosca i vantaggi delle operazioni abusive a determinare “i

*tributi dovuti sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.*”

E' evidente dal tenore letterale della norma che il legislatore presuppone che l'ente accertatore (che deve “*tener conto di quanto versato dal contribuente*” per effetto delle operazioni elusive) sia anche il

soggetto che ha incassato tali somme, minori dell'importo dovuto e accertato proprio in dipendenza dell'elusione (nell'ipotesi, solo parziale). Se non ne tenesse conto, finirebbe con l'incassare una somma maggiore di quella che avrebbe riscosso se il contribuente avesse agito nel rispetto dei principi dell'ordinamento.

L'importo dovuto dalla ricorrente a titolo di TAR 2018 alla Regione Emilia Romagna va, dunque, determinato in misura pari a quanto accertato e richiesto tramite l'atto impugnato (euro 650.733,07) e

nulla di quanto versato alla Provincia autonoma di Trento può essere riconosciuto e scomputato in questa sede.

Le sanzioni irrogate vengono confermate, essendo provata, nella fattispecie, la consapevolezza della ricorrente di intraprendere un'operazione elusiva.

In considerazione di quanto esposto, il ricorso viene rigettato. Equa pare la compensazione tra le parti

delle spese di lite in considerazione della relativa novità della questione e della presenza, al momento,

di giurisprudenza contrastante.

**P.Q.M.**

La Corte di Giustizia tributaria di 1° grado di Bologna respinge il ricorso e, per l'effetto, conferma l'atto impugnato. Compensa le spese.