

Commissione Tributaria provinciale Reggio Emilia, Sezione 3 civile

Sentenza 19 novembre 2014, n. 510

Integrale
IRAP - Rettifiche - Transfer pricing - Applicazione

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI REGGIO EMILIA

SEZIONE 3

riunita con l'intervento dei Signori:

MONTANARI MARCO Presidente e Relatore

LANZONI CARLO Giudice

MAININI ELISABETTA Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 165/14

depositato il 12/03/2014

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (omissis) IRES-ALTRO 2008

contro: DIREZIONE REGIONALE EMILIA ROMAGNA UFFICIO GRANDI CONTRIBUENTI

proposto dai ricorrenti:

(omissis)

difeso da:

(omissis)

difeso da:

(omissis)

difeso da:

(omissis)

difeso da:

(omissis)

altre parti coinvolte:

(omissis)

- sul ricorso n. 265/14

depositato il 11/04/2014

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (omissis)/2014 IRAP 2009

contro: AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI REGGIO EMILIA

proposto dai ricorrenti:

(omissis)

difeso da:

(omissis)

difeso da:

(omissis)

difeso da:

(omissis)

difeso da:

(omissis)

- sul ricorso n. 266/14

depositato il 11/04/2014

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (omissis)/2014 IRAP 2010

contro: AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI REGGIO EMILIA

proposto dai ricorrenti:

(omissis)

difeso da:

(omissis)

difeso da:

(omissis)

Svolgimento del processo

1 - La (omissis) ricorre, con distinti gravami, R.G.R.N. 0165-265-266/14, nei confronti, quanto al primo, dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale dell'Emilia Romagna, quanto agli altri due, dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Reggio Emilia, avverso altrettanti avvisi di accertamento emessi ai fini Irap, relative sanzioni ed interessi, per gli anni d'imposta 2008, 2009, 2010; negli atti impugnati l'Agenzia delle Entrate, premesso che la Ricorrente ha sottoscritto atto di accertamento con adesione ai fini Ires, per i suddetti anni, conseguentemente ad un rilievo concretizzantesi nell'adeguamento al valore normale, ai sensi dell'art. 110 comma 7, del d.P.R. 917/86, dei corrispettivi conseguiti dalla Ricorrente afferenti i rapporti commerciali intrattenuti con una società russa per il tramite di una società di diritto svizzero, e che tali maggiori componenti positivi di reddito, dichiarati, valgono anche ai fini della determinazione del valore della produzione, ai sensi dell'art. 5 d.lgs. 446/97, ha proceduto ad emettere gli atti qui impugnati; la Ricorrente, con i gravami in oggetto deduce:

- nullità degli atti impugnati per violazione dell'art. 24 L. 4/29 poiché gli stessi non sono stati preceduti dall'emissione del p.v.c.;

- nullità degli atti impugnati per violazione dell'art. 2, comma 3, d.lgs. 218/97, poiché l'accertamento con adesione non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio, a meno che non sopravvenga la conoscenza di nuovi elementi;

- nullità degli atti impugnati stante il fatto che l'estensione ai fini Irap delle rettifiche Ires in tema di "transfer price" non è più ammesso a far tempo dal 2008 avendo la L. 244/2007 abrogato l'art. 11 bis del d.lgs. 446/97 che la prevedeva; chiede infine, in accoglimento dei ricorsi, l'annullamento degli

impugnati atti; si costituisce in giudizio l'Agenzia, la quale quanto all'anno d'imposta 2008, nella sua veste di Direzione Regionale, eccepisce l'incompetenza territoriale di questa Commissione ai sensi dell'art. 27, commi 13, 14, 15, d.l. 285/2008 mentre, nel merito deduce, come similmente fa nella sua veste di Direzione Provinciale per gli anni d'imposta 2009 e 2010:

- l'infondatezza della doglianza in ordine alla carente redazione del p.v.c., essendo, lo stesso, al contrario, stato redatto, dai militari della G. di F.;

- l'infondatezza della doglianza in ordine alla immodificabilità ed inintegrabilità dell'atto di accertamento con adesione posto che lo stesso risulta sempre integrabile e modificabile, non solo in presenza di elementi nuovi e prima, non conosciuti, ma sempre, in caso di accertamenti parziali quali erano quelli su cui si era fatta adesione;

- l'infondatezza anche dell'ultima doglianza in tema di supposta abrogazione della norma che prevedeva la possibilità di estendere le rettifiche Ires in tema di transfer price ai fini Irap, poiché la stessa è stata reintrodotta, con valore retroattivo, dalla norma interpretativa introdotta dal comma 281, dell'art. 1 L. 147/13;

chiede, infine quanto all'anno 2008, che il Giudice adito dichiari la propria incompetenza territoriale a favore di quella della Commissione Tributaria Provinciale di Bologna, mentre per gli altri anni d'imposta che i ricorsi siano respinti.

2 - All'udienza dibattimentale le Parti si rimettono alle loro deduzioni scritte.

MOTIVI DELLA DECISIONE

3 - I ricorsi, di cui in narrativa, risultano connessi sia soggettivamente che oggettivamente; a ciò consegue la necessaria, affermazione della competenza territoriale di questo Giudice, in ordine agli stessi; va infatti, prioritariamente, evidenziato come l'eventuale dispersione presso differenti Giudici, della giurisdizione sugli stessi potrebbe mettere a rischio l'uniformità dei giudicati non tutelando, in ipotesi, quella che è "l'esigenza primaria di ogni sistema processuale di prevenire, per quanto possibile, il conflitto di giudicati" (Cass. sent. n. 2005/27343); non risulta, poi, dagli atti di causa, che gravami nei confronti degli atti qui impugnati, siano stati interposti presso altri Giudici, segnatamente presso la Commissione Tributaria Provinciale di Bologna; può pertanto affermarsi che questa Commissione sia stato il Giudice, invero, a quanto consta, unico, "...preventivamente adito in forza del criterio stabilito dall'art. 39 c.p.c." (Cass. s.u. sent. n. 2008/14815) e che ne debba pertanto, essere dichiarata la competenza, territoriale, a giudicare su tutti i ricorsi di cui in narrativa.

4 - Passando, ora, all'esame del merito degli stessi va affermato che:

- non risulta comprovato in atti che sia stato notificato alla Ricorrente un p.v.c. ex art. 24 L. 4/29, riferendosi la doglianza della stessa, all'evidenza, non alla notifica del p.v.c., pacificamente notificatole, prodromico agli avvisi di accertamento, poi fatti oggetto di procedimento di adesione,

ma agli atti qui impugnati; peraltro la doglianza risulta priva di interesse per la Ricorrente posto che non si comprende quale concreto documento, rectius quale "perdita di chance", Le sia derivato/a o potesse derivarLe, poiché la mancata redazione del p.v.c., a fronte degli atti qui impugnati, se Le ha, certo, impedito di accedere, agli strumenti deflattivi del contenzioso previsti in caso di redazione del p.v.c., non Le ha, in ipotesi altrettanto certamente, impedito, anche se poi non lo ha, concretamente fatto, di accedere a quelli, del tutto simili, previsti per gli atti di accertamento (1); la doglianza della Ricorrente va, pertanto, disattesa;

- l'art. 2, comma 3, d.lgs. 218/97 dispone che "L'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio..." mentre il comma 4 precisa che "La definizione non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice ... a) se sopravviene la conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, superiore al cinquanta per cento del reddito definito e comunque non inferiore a centocinquanta milioni di lire; b) se la definizione riguarda accertamenti parziali"; vero è nella fattispecie concreta dedotta in giudizio, che i "nuovi" accertamenti non si fondano sulla sopravvenuta conoscenza di "nuovi" elementi, essendo gli stessi, i.e. i rapporti commerciali intrattenuti con una società russa per il tramite di una società di diritto svizzero, ben noti già al momento della redazione degli accertamenti con adesione, essendone anzi il necessario substrato fattuale, ma è altrettanto, vero che gli accertamenti oggetto del procedimento di adesione sono del tipo "parziale", a ciò conseguendo il verificarsi di una delle condizioni disgiuntive, prevista dalla norma per la possibile integrabilità/modificabilità degli atti di adesione; la doglianza della Ricorrente risulta pertanto, infondata;

- l'art. 1, comma 281, L. 147/13 (legge di stabilità 2014) dispone che: "La disciplina prevista in materia di prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, deve intendersi applicabile alla determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive anche per i periodi d'imposta successivi a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007", l'art. 1 comma 50, lett. g, L. 244/2007 (legge finanziaria 2008) dispone che "l'articolo 11-bis è abrogato" questa norma a sua volta disponeva che: "1. I componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del valore della produzione, così come determinati ai sensi degli articoli 5, 6, 7, 8 e 11, si assumono apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi. Tuttavia, non si applicano le disposizioni degli articoli 56, comma 3, lettera a), 91, 96, 97, 98 e 109, commi 5, secondo periodo, e 6, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e dell'articolo 17, comma 4, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504. Le erogazioni liberali, comprese quelle previste dall'articolo 100, comma 2, del predetto testo unico delle imposte sui redditi, non sono ammesse in deduzione 2. Ai componenti indicati nel comma 1 vanno aggiunti i ricavi, le plusvalenze e gli altri componenti positivi di cui agli articoli 57, 58, comma 3, 85, comma 2, 86, comma 1, lettera c), e 110, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi"; a tacere di una tecnica legislativa che potremmo definire quantomeno

"subdola", l'art. 1, comma 281, cit., chiaramente figlio di esigenze di cassa oltre che totalmente lesivo dei principi dello Statuto del Contribuente, L. 212/2000, in particolare, dell'art. 1 comma 2 (2), nonostante la sua letteralità, non può essere applicato alla fattispecie concreta dedotta in giudizio dovendosi affermare sulla base di una lettura costituzionalmente orientata, la sua efficacia solo per gli anni d'imposta dal 2014 in poi; questo Giudice intende infatti, valorizzare un recente indirizzo giurisprudenziale cfr. Cass. sent. n. 2014/17892 e 2014/24221, ambedue emesse, anche, in ordine alla portata interpretativa o innovativa di un altro comma, n. 488 (3) della richiamata Legge di Stabilità 2014, che, in presenza di una norma nazionale contraria alla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà Fondamentale, CEDU, o la disapplica direttamente, la prima, senza necessariamente passare per la sua abrogazione da parte della Corte Costituzionale o ne valorizza, comunque, "in maniera forte", una lettura costituzionalmente orientata, la seconda; la prima delle richiamate sentenze, così si esprime in alcuni passi della motivazione: "Deve inoltre considerarsi che il giudice delle leggi (cfr. ex aliis, C. Così n. 78/2012), ha in più occasioni chiarito i limiti che il legislatore incontra nell'emanare norme retroattive, anche di interpretazione autentica, individuandolo, in generale, nell'esigenza di tutelare principi, diritti e beni di rilievo costituzionale, che costituiscono altrettanti "motivi imperativi di interesse generale", ai sensi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU). Ha quindi stabilito che la norma che deriva dalla legge di interpretazione autentica può dirsi costituzionalmente legittima innanzitutto qualora si limiti ad assegnare alla disposizione interpretata un significato già in essa contenuto, riconoscibile come una delle possibili letture del testo originario (ex plurimis sentenze n. 271 e n. 257 del 2011, n. 209 del 2010 e n. 24 del 2009). In tal caso, infatti, la legge interpretativa ha lo scopo di chiarire "situazioni di oggettiva incertezza del dato normativo", in ragione di "un dibattito giurisprudenziale irrisolto" (sentenza n. 311 del 2009), o di "ristabilire un'interpretazione più aderente alla originaria volontà del legislatore" (ancora sentenza n. 311 del 2009), a tutela della certezza del diritto e dell'eguaglianza dei cittadini, cioè di principi di preminente interesse costituzionale "e ancora che deve essere preservata" ... la tutela dell'affidamento legittimamente sorto nei soggetti quale principio connaturato allo Stato di diritto; la coerenza e la certezza dell'ordinamento giuridico; il rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario (sentenza n. 209 del 2010, citata, punto 5.1, del Considerato in diritto)" e che "La soluzione fatta propria dal legislatore con la norma in questione, inoltre, non può essere considerata una possibile variante di senso del testo originario della norma oggetto d'interpretazione, quanto piuttosto una norma innovativa, diretta esclusivamente a rendere retroattivamente legittimi gli atti" ... "Né può venire in considerazione, nel contesto riferito, il principio della discrezionalità del legislatore nel collocare nel tempo le innovazioni normative (C. Così ordinanze n. 137 e 346 del 2008). E' peraltro noto che, a partire dalle sentenze n. 348 e 349 del 2007, la giurisprudenza della Corte costituzionale è costante nel ritenere che le norme della CEDU - nel significato loro attribuito dalla Corte europea dei diritti dell'uomo, specificamente istituita per dare ad esse interpretazione e applicazione - integrino, quali "norme interposte", il parametro costituzionale espresso dall'art. 117 Cost., comma 1, nella parte in cui impone la conformazione della legislazione interna ai vincoli derivanti dagli obblighi internazionali (ex plurimis, sentenze n. 1 del 2011; n. 196, n. 187 e n. 138 del

2010; sulla perdurante validità di tale ricostruzione anche dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, sentenza n. 80 del 2011). La Corte europea dei diritti dell'uomo ha più volte affermato che se, in linea di principio, nulla vieta al potere legislativo di regolamentare in materia civile, con nuove disposizioni dalla portata retroattiva, diritti risultanti da leggi in vigore, il principio della preminenza del diritto e il concetto di processo equo sanciti dall'art. 6 della Convenzione ostano, salvo che per imperative ragioni di interesse generale, all'ingerenza del potere legislativo nell'amministrazione della giustizia, al fine di influenzare l'esito giudiziario di una controversia (ex plurimis Corte europea, sentenza sezione seconda, 7 giugno 2011, Agrati ed altri contro Italia; sezione seconda, 31 maggio 2011, Maggio contro Italia; sezione quinta, 11 febbraio 2010, Javaugue contro Francia; sezione seconda, 10 giugno 2008, Bortesi e altri contro Italia). Pertanto, secondo il giudice delle leggi, sussiste uno spazio, sia pur delimitato, per un intervento del legislatore con efficacia retroattiva (fermi i limiti di cui all'art. 25 Cost.), se giustificato da "motivi imperativi d'interesse generale". Nel caso in esame, come si evince dalle considerazioni sopra svolte, non è dato ravvisare quali sarebbero i motivi imperativi d'interesse generale, idonei ad attribuire effetto retroattivo alla norma in questione. Ne segue che risulta violato anche il parametro costituito dall'art. 117 Cost. comma 1, in relazione all'art. 6 della Convenzione europea, come interpretato dalla Corte di Strasburgo, incidendo sull'esito giudiziario di controversie in corso. 13. - In definitiva il ricorso deve essere rigettato, imponendosi una interpretazione della L. n. 147 del 2013, art. 1, comma 488 conforme ai menzionati principi costituzionali; la seconda così si esprime"; Per rispondere a questo interrogativo appaiono decisi i principi desumibili dalla giurisprudenza della Corte EDU in tema di modifiche normative intervenute nel corso del processo a fronte del canone generale dell'art. 6 della Convenzione che garantisce il diritto delle parti al giusto processo: giurisprudenza che ha un peso ed una rilevanza diretta dopo che la Corte costituzionale, interpretando il primo comma del novellato art. 117 della Costituzione, quale introdotto dalla riforma del titolo V della sua seconda parte (L. cost. 18 ottobre 2001, n. 3), ha sancito la valenza di parametro interposto delle norme della Convenzione per il sindacato di costituzionalità della normativa interna (sent. n. 348 e 349 del 2007). Ciò comporta tra l'altro che l'interpretazione adeguatrice, costituzionalmente orientata, cui è tenuto il giudice comune, può essere orientata proprio dalla esigenza di conformità alla Convenzione nella lettura che ne fornisce la Corte EDU seppur con la riserva dei controlimiti derivanti dal bilanciamento con altri valori costituzionalmente protetti come diritti fondamentali (C. cost. n. 264 del 2012) ... Deve allora considerarsi che la Corte EDU (peraltro anche con riferimento all'art. 1, comma 777 della stessa legge n. 296 del 2007 recante altra norma qualificata come di interpretazione autentica in questione: sent. 31 maggio 2011 Maggio ed altri c. Italia), ha più volte affermato che, benché non sia precluso al legislatore disciplinare, mediante nuove disposizioni retroattive, diritti derivanti da leggi in vigore, il principio processo equo contenuto nell'art. 6 CEDU preclude, tranne che per impellenti motivi di interesse generale, l'interferenza del legislatore nell'amministrazione della giustizia con il proposito di influenzare la determinazione giudiziaria di una controversia" infatti" ... lo Stato non può interferire in modo arbitrario nel processo. Al fine di determinare se vi sia stato un motivo impellente di interesse generale in grado di giustificare una diversa regolamentazione della materia con efficacia retroattiva, il rispetto della regola del processo

equo impone che le ragioni addotte per giustificare la normativa sopravvenuta siano valutate con rigore tenendo presente che considerazioni di carattere finanziario non possono, da sole, giustificare che il legislatore si sostituisca al giudice al fine di risolvere le controversie. E' quindi alla luce di questi principi che occorre procedere all'identificazione della portata e dell'ambito di applicazione delle norma di interpretazione autentica in questione" e, ancora "Una disposizione di interpretazione autentica, o comunque innovativa con efficacia retroattiva, che intervenga nel corso del giudizio modifica, per le parti in causa, il quadro normativo di riferimento sì che la garanzia del processo equo ex art. 6 CEDU può risultare compromessa. L'esigenza di interpretazione adeguatrice, costituzionalmente orientata, mira a scongiurare questo che sarebbe un vizio di illegittimità costituzionale della disposizione"; questo Giudice non può che fare propri i principi di diritto esplicitati nei passi richiamati, ritenendoli applicabili al caso di specie dedotto in giudizio; invero (i) la norma de qua non può essere considerata norma di interpretazione, autentica, difettando la norma originaria da interpretare autenticamente, il pensiero va, naturalmente, all'art. 11 bis, ma non può, logicamente, essere risultando questo, in ogni caso, abrogato); (ii) come norma di interpretazione (semplice?) non può che ritenersi applicabile per il futuro e dunque, per gli anni d'imposta successivi all'anno 2014 e pertanto, non applicabile alla fattispecie concreta dedotta in giudizio; (iii) la norma, se ritenuta applicabile agli anni d'imposta anteriori al 2014, violerebbe il principio costituzionale dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente venendo ad incidere, senza "motivi imperativi di interesse generale" tenendo presente che non possono essere considerate tali le considerazioni di carattere finanziarie su controversie in corso; (iv) la norma va pertanto interpretata, se ne vuole preservare la legittimità costituzionale, come se prevedesse la sua applicabilità solo agli anni d'imposta successivi al 2013, la doglianza del Ricorrente è sul punto fondata; a ciò consegue in accoglimento dei ricorsi di cui in narrativa, l'annullamento degli atti impugnati; la novità e la complessità della materia del contendere giustificano la compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione affermata la propria competenza, dichiarata la connessione dei ricorsi di cui agli R.G.R.N. 165-265-266/14, riunificatili in capo al R.G.R.N. 165/14, li accoglie e per l'effetto annulla gli impugnati atti; spese di giudizio compensate.

Reggio Emilia lì 21 ottobre 2014

(1) "... anche in occasione, qualche tempo prima, dell'introduzione nell'ordinamento dell'adesione ai verbali di constatazione, ex art. 5-bis del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218. In particolare, tale disposizione consentiva, all'epoca, il pagamento delle sanzioni ridotte a un ottavo soltanto in caso di adesione ai verbali, ma non per le altre forme di adesione, che, a quel tempo, rimanevano ancora vincolate all'applicazione delle sanzioni nella misura di un quarto così, il contribuente destinatario di un processo verbale di constatazione, prestandovi adesione, poteva ottenere la riduzione delle sanzioni a un ottavo, mentre un soggetto controllato d'ufficio, senza la notifica di un verbale, non

poteva accedere a tale agevolazione, dovendo, invece, corrispondere le sanzioni nella misura di un quarto, sempre in caso di adesione. Tale disparità di trattamento suscitò notevoli critiche da parte dei contribuenti, che non potevano accedere al nuovo regime agevolato, in quanto destinatari, magari, di inviti al contraddittorio, anziché di processi verbali di constatazione. Furono, allora, molte le richieste rivolte agli uffici affinché procedessero alla tempestiva notifica di un processo verbale di constatazione, anziché terminare il controllo direttamente con l'avviso di accertamento o l'invito al contraddittorio, atteso il trattamento più favorevole che avrebbe determinato la notifica del verbale. Tale situazione di disparità è stata poi eliminata con i successivi interventi legislativi, che hanno previsto la riduzione della sanzioni a un ottavo anche per l'adesione agli inviti al contraddittorio."

(2) "L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica".

(3) "La L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 763, ultimo periodo si interpreta nel senso che gli atti e le deliberazioni in materia previdenziale adottati dagli enti di cui al medesimo comma 763 ed approvati dai Ministeri vigilanti prima della data di entrata in vigore della L. 27 dicembre 2006, n. 296, si intendono legittimi ed efficaci a condizione che siano finalizzati ad assicurare l'equilibrio finanziario di lungo termine".
