

lità del gravame interposto attraverso una rigorosa lettura applicativa delle suindicate disposizioni, statuendo l'inderogabilità dell'obbligo della puntuale osservanza delle indicazioni legislative relative ad "originale" e "copia", altrimenti rilevabile e sanzionabile in ogni stato e grado del giudizio. La successiva evoluzione giurisprudenziale di legittimità⁴ si è discostata, con fedele adeguamento delle Commissioni di merito⁵, da tale insegnamento ritenendo dirimente l'espressione *ex comma 5 dell'art. 22 ("ove sorgano contestazioni il giudice tributario ordina l'esibizione degli originali degli atti e dei documenti di cui ai precedenti commi")*, pertanto assumendo, secondo quanto recepisce anche la stessa sent. n. 24461 del 2014, tale disposizione come "la chiave di volta" dell'intero regime delle inammissibilità del ricorso introduttivo del giudizio tributario, stante la possibilità - concessa dal correlato dato letterale normativo - di stabilire una sorta di possibile causa di esclusione della sanzione dell'inammissibilità quando vi sia modo di accettare la sostanziale regolarità dell'atto e l'osservanza delle regole processuali fondamentali. La stessa decisione, come del resto il fronte giurisprudenziale a cui appartiene, richiama - a confronto della propria conclusione - la "presenza" dell'insegnamento della Consulta (sentenze C. Cost. nn. 189 del 2000 e 520 del 2002), esso incentrato sulla estrema residualità del ricorso applicativo alle sanzioni di inammissibilità nel processo tributario; e della necessità che le disposizioni normative che prevedono tal forma di declaratoria debbano esse-

re interpretate in senso restrittivo, limitandone cioè l'operatività ai soli casi nei quali il rigore estremo (*extrema ratio*) è davvero giustificato. Ad avviso dello scrivente, i principi delineati dalla sentenza scrutinata sono applicabili anche nel caso di sottoscrizione, nella sola copia depositata in Commissione, di atto processuale che, privo della sottoscrizione del difensore, sia però munito della sottoscrizione della procura alle liti, poiché in tale caso la sottoscrizione fa riferimento anche al contenuto dell'atto, tant'è che la giurisprudenza non avvolge tale fattispecie da alcuna sanzione di inammissibilità⁶. Al contrario, e sempre secondo chi commenta, se l'atto è stato sottoscritto da difensori sforniti di procura alle liti esso risulta privo di un requisito formale indispensabile per la sua stessa riferibilità alle parti in esso indicate, e quindi deve dichiararsi nullo *ex 156, 2º comma, c.p.c.*, in quanto inidoneo *in radice* al raggiungimento del suo scopo di dare impulso alla nuova fase processuale attraverso la regolare costituzione del contraddittorio. Deve essere sottolineato che anche nel processo civile è stata ampiamente sostenuta la tesi della nullità sanabile ove sia l'originale dell'atto a mancare della sottoscrizione, mentre si tratta di una mera irregolarità ove la sottoscrizione difetti sulla copia notificata. In particolare, parte della dottrina ritiene che si tratti di una nullità sanabile relativa alla *editio actionis*⁷.

Antonino Russo

Cessione di fabbricato riqualificata in cessione di area edificabile

Imposta di registro - Interpretazione degli atti - Cessione di fabbricato obsolescente - Immediata richiesta di concessione edilizia per la costruzione di nuovo immobile - Riqualificazione dell'atto in cessione di area edificabile - Ammissibilità

Ai fini dell'imposta di registro, l'atto deve esser tassato in ragione degli effetti giuridici che lo stesso oggettivamente produce, con la conseguenza che in caso di atto di vendita un fabbricato obsolescente, poi demolito, il giudice tributario non può escludere che la immediata richiesta di concessione edilizia per la costruzione di un nuovo immobile al posto di quello obsolescente, poi demolito, abbia oggettivamente dato

⁴ Cfr. nota 2.

⁵ Comm. trib. II gr. Trento n. 56 del 2013; Comm. trib. reg. Lombardia n. 10 del 2011; Comm. trib. reg. Puglia n. 70 del 2012.

⁶ Cass. n. 22025 del 2004 e n. 17359 del 2003.

⁷ Vaccarella-Verde, *Codice di procedura civile commentato*, Torino, 1998, pag. 252.

luogo a una vendita di terreno edificabile piuttosto che ad una cessione di fabbricato, come formalmente indicato nell'atto. Il giudice del rinvio deve accettare, pertanto, se gli effetti oggettivi della compravendita, a cagione delle istantanee richieste di concessione edilizia e demolizione del vecchio stabile, sono o meno stati quelli di una vendita di terreno edificabile, dovendosi in ipotesi positiva riqualificare l'atto (n.d.r.). (Oggetto della controversia: avviso recupero maggiore imposta di registro per riqualificazione cessione di fabbricato)

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Merone, Est. Bruschetta - Sent. n. 24799, del 22 ottobre 2014, dep. il 21 novembre 2014)

Svolgimento del processo

Con l'impugnata sentenza n. 80 del 24/11/08, depositata il 17 dicembre 2008, la Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, respinto l'appello dell'Ufficio, confermava la decisione n. 117/03/06 della Commissione Tributaria Provinciale di Rimini che aveva accolto il ricorso dei contribuenti M.G., A.R., A.A. e Residence Tivoli di Tamburini Stefano e C. S.n.c. avverso l'avviso n. (OMS-SIS) con il quale l'Amministrazione aveva ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, riqualificato la vendita di un fabbricato obsolescente, poi demolito, come vendita di terreno edificabile, con il conseguente recupero della maggiore imposta di registro.

Nella sostanza, la CTR riteneva illegittima la riqualificazione della compravendita avvenuta ai sensi del D.P.R. n. 131 cit., art. 20, in quanto la richiesta di concessione edilizia presentata dall'acquirente Società contribuente prima della demolizione del fabbricato, "non era atto da poter riconnettere tipologicamente e funzionalmente con l'atto di compravendita del cespite". Secondo la CTR, invece, l'Amministrazione "avrebbe dovuto affidarsi agli altri strumenti normativamente tracciati allo scopo".

Contro la sentenza della CTR, l'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per cassazione affidato a due motivi.

I contribuenti M.G., A.A. e Residence Tivoli di Tamburini Stefano e C. S.n.c. resistevano con controricorso e si avallavano altresì della facoltà di depositare memoria.

L'intimato A.R. non si costituiva.

Motivi della decisione

1. Con il secondo motivo di ricorso, da esaminarsi preventivamente per il suo carattere logico giuridico preliminare, l'Agenzia delle Entrate censurava la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, denunciando, in rubrica, "Violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, artt. 1 e 20". Questo perché, a giudizio dell'Agenzia delle Entrate, erroneamente la CTR aveva escluso che la richiesta di concessione edilizia potesse esser utilizzata per riqualificare la vendita ai sensi del D.P.R. n. 131 cit., art. 20. In particolare, secondo l'Agenzia delle Entrate, "la CTR avrebbe postulato un'interpretazione indebitamente restrittiva del richiamato D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, interpretazione che di fatto sembrava ricollegarsi a una lettura ormai superata della norma stessa". In realtà, concludeva l'Agenzia delle Entrate, "l'interpretazione più evoluta del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, portava ad attribuire rilevanza alla natura intrinseca degli atti rispetto al loro titolo e forma apparente". Il quesito sottoposto era il

seguente: "Se con riferimento ad un avviso di rettifica con il quale l'Ufficio ha riqualificato un atto di compravendita (avente formalmente a oggetto un terreno sovrastato da antico fabbricato), come trasferimento di "terreno edificabile", in considerazione di una pluralità di elementi di fatto attestanti l'effettiva regolamentazione di interessi attuata dalle parti tra cui la circostanza che la Società acquirente si occupava di demolizione, costruzione e ristrutturazione di edifici; che la predetta Società pochi giorni dopo l'acquisto presentò domanda di concessione edilizia, contraendo anche un mutuo per la realizzazione del fabbricato da costruire;

che il prezzo del bene dichiarato in atto (Euro 322.785,00) era pari a circa dieci volte il valore catastale dell'immobile) - violi il D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 1 e 20, la sentenza della CTR che ritenga che "l'avvenuto deposito della richiesta di concessione edilizia non è un atto da poter riconnettere tipologicamente e funzionalmente con l'atto di compravendita del cespite nell'alveo del predetto art. 20", laddove le norme suddette devono essere correttamente interpretate nel senso che in base al richiamato D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, l'interprete deve individuare "l'esatta regolamentazione degli interessi perseguiti dai contraenti", sicché in applicazione della norma predetta la CTR avrebbe dovuto riconoscere la legittimità della riqualificazione operata dall'Ufficio in applicazione del predetto D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20".

Il motivo è fondato.

In effetti la giurisprudenza di questa Corte si è consolidata nel senso che l'atto deve esser tassato in ragione degli effetti giuridici che lo stesso oggettivamente produce (Cass. sez. trib. n. 1634/5 del 2013; Cass. sez. trib. n. 15319 del 2013), con la conseguenza che la CTR non poteva escludere che la immediata richiesta di concessione edilizia per la costruzione di un nuovo immobile al posto di quello "vecchio" poi demolito avesse oggettivamente dato luogo a una vendita di terreno edificabile.

Invero, qui non era questione di dover rettificare il valore di compravendita del terreno ai sensi del D.P.R. n. 131 cit., art. 52, come è sembrato affermare la CTR; bensì, come invece correttamente sostenuto dall'Agenzia delle Entrate, di accettare se gli effetti oggettivi della compravendita, a cagione delle istantanee richieste di concessione edilizia e demolizione del vecchio stabile, fossero o meno stati quelli di un vendita di terreno edificabile, dovendosi in ipotesi positiva riqualificare l'atto ai sensi del D.P.R. n. 131 cit., art. 20.

2. Il primo motivo è quindi assorbito.

3. Alla cassazione della sentenza deve seguire il giudizio di rinvio, per l'accertamento degli ulteriori fatti.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, dichiara assorbito il primo, cassa l'impugnata sentenza e rinvia a altra

sezione della Commissione Tributaria regionale dell'Emilia Romagna che nel decidere la controversia dovrà uniformarsi ai superiori principi e regolare le spese di ogni fase e grado.

Commento

Con la sentenza n. 24799 del 2014 in oggetto, la Corte di Cassazione torna nuovamente ad occuparsi della possibilità per il Fisco di riqualificare l'atto di cessione di un fabbricato obsolescente da demolire come atto di cessione di terreno edificabile, prassi recentemente molto diffusa presso gli Uffici. Occorre ricordare brevemente che, ai fini Irpef, l'art. 67, comma 1, lettera b), del Tuir stabilisce che costituiscono redditi diversi soggetti ad imposta le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, mentre per i fabbricati l'applicabilità della tassazione sussiste soltanto se essi sono stati acquistati o costruiti da non più di cinque anni.

Il differente trattamento fiscale di una fattispecie rispetto all'altra induce gli Uffici a riqualificare gli atti di cessione di fabbricato allorquando elementi ulteriori rispetto al negozio giuridico tendono a far emergere che la reale volontà delle parti sia quella di trasferire un terreno edificabile, sempre soggetto a tassazione, piuttosto che un fabbricato obsolescente (e di solito da demolire), non più assoggettabile ad imposta dopo il decorso di cinque anni dal suo acquisto. In particolare, detti ulteriori elementi consistono di solito in atti amministrativi, quali concessioni edilizie, già richieste prima della cessione o immediatamente dopo, per demolire il fabbricato obsolescente oggetto di trasferimento e costruirne uno nuovo.

La possibilità di riqualificare un atto di cessione di fabbricato in atto di cessione di terreno edificabile era già stata confermata dall'Agenzia delle Entrate, con la ris. n. 395/E del 2008, con cui era stato affermato che, qualora i fabbricati oggetto di cessione ricadano in un piano di recupero da cui discende la possibilità di sviluppare, incrementandole, le cubature esistenti, oggetto della compravendita non possono essere i fabbricati, ormai privi di un effettivo valore economico, bensì l'area su cui insistono, riqualificata in relazione alla potenzialità edificatoria in corso di definizione.

L'orientamento della giurisprudenza di legittimità più recente (confermato anche dalla sent. n. 2161

del 3 novembre 2014 della Commissione tributaria regionale di Bari), tuttavia, sembra aver definitivamente chiuso la questione, almeno ai fini delle imposte sul reddito. Con la sentenza n. 4150 del 2014, infatti, è stato stabilito che, come risulta evidente dalla stessa lettera del citato art. 67, sono soggette a tassazione separata, quali redditi diversi, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione; di conseguenza, non possono rientrare tra le stesse le cessioni aventi ad oggetto, non un terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria, ma un terreno sul quale insorge un fabbricato, e che quindi è da ritenersi già edificato. A nulla rileva che il capannone insorga su terreno che abbia una ulteriore potenzialità edificatoria, o che in base a non oggettivamente riscontrate intenzioni delle parti, il capannone medesimo sia stato destinato alla demolizione.

La Cassazione ha ribadito tale posizione con la più recente sentenza n. 15629 del 2014, laddove, dopo aver ribadito l'assunto di cui sopra, è stato aggiunto che esso è coerente con la *ratio* ispiratrice del citato art. 67, tesa inequivocabilmente ad assoggettare a prelievo fiscale la manifestazione di forza economica conseguente all'avvenuta destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica di terreni ovvero, in altri termini, ad assoggettare ad imposizione la plusvalenza che scaturisce, non in virtù di un'attività produttiva del proprietario o possessore, ma per l'avvenuta destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica dei terreni. Ciò che rileva, dunque, ai fini dell'applicabilità della norma in esame, è la destinazione edificatoria originariamente conferita, ad area non edificata, in sede di pianificazione urbanistica e non quella ripristinata, conseguentemente ad intervento, su area già edificata, operato da cedente o cessionario.

Peraltra, è stato altresì osservato con quest'ultima pronuncia che, nel caso di cessione di fabbricato obsolescente, la realizzazione di un nuovo fabbricato dopo la demolizione di quello esistente sarebbe comunque futura rispetto all'atto oggetto

di tassazione, eventuale e rimessa alla potestà di soggetto diverso (l'acquirente) da quello interessato dall'imposizione fiscale.

L'Amministrazione finanziaria, tuttavia, non sembra aver recepito le conclusioni della Suprema Corte, atteso che, ancora con la risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-03220 del 30 luglio 2014, è stato sostanzialmente ribadito che proseguirà la riqualificazione degli atti quando ulteriori elementi lo consentano. Tale conferma di orientamento viene motivata dall'Agenzia in considerazione del fatto che la Cassazione avrebbe fatto riferimento a valutazioni operate dagli Uffici sulla base di "elementi presuntivi" mentre nelle fattispecie esaminate dall'Amministrazione finanziaria vengono valutati elementi certi come il prezzo della cessione, l'esistenza di procedure amministrative attivate dalle parti per l'edificazione dell'area o l'attività imprenditoriale svolta dall'acquirente, ove non compatibili con l'atto di vendita avente formalmente ad oggetto un fabbricato.

Per quanto concerne, invece, il profilo Iva, non sembrerebbero sussistere incertezze sulla questione, stante quanto riportato al punto 1.2 della circolare n. 28/E del 2011, in cui è stato esposto il caso di una società che doveva vendere un complesso industriale dismesso, in relazione al quale, sulla base di una convezione di riqualificazione urbanistica sottoscritta con il Comune, il complesso sarebbe stato demolito, con realizzazione di nuove volumetrie residenziali e commerciali. Il dubbio, nel caso di specie, risiedeva nella possibilità di considerare la vendita come cessione di "area edificabile", con applicazione dell'Iva all'aliquota ordinaria (allora 20%), oppure come cessione di "immobili strumentali" non ancora costruiti né oggetto di lavori di recupero, per la quale è prevista l'esenzione da imposta o, in presenza di opzione, l'applicazione dell'Iva da parte del cessionario con il meccanismo del *reverse charge*.

L'Agenzia delle Entrate ha ricordato che, ai sensi dell'art. 10, n. 8-ter), del D.P.R. n. 633/1972, sono esenti dall'imposta "le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse: a) quelle effettuate, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 31, primo comma, lett. c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457; ... d) quelle per le quali nel relativo

atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione".

Secondo l'Agenzia delle Entrate, come si evince dalla lettera della norma, il regime di tassazione ai fini Iva è strettamente correlato alla natura oggettiva del bene ceduto, vale a dire allo stato di fatto e di diritto dello stesso all'atto della cessione, prescindendo quindi dalla destinazione del bene da parte dell'acquirente. Pertanto, in relazione al caso prospettato, la vendita deve essere trattata alla stregua di una cessione di "immobile strumentale"; ragion per cui si applica il regime di esenzione, salvo il caso di cessione da parte del soggetto che ha operato la costruzione o la ristrutturazione del medesimo immobile, entro il quarto anno dal compimento di tali opere, nonché il caso di opzione per il regime di imponibilità operato dal cedente nell'atto di cessione (in tale secondo caso la fatturazione è operata con il meccanismo dell'inversione contabile ai sensi dell'art. 17, comma 6, lettera a bis), del D.P.R. n. 633/1972).

La sentenza n. 24799 del 2014 in commento chiude il cerchio, occupandosi della questione sotto il profilo dell'imposta di registro. In questo ambito impositivo, però, la Cassazione è pervenuta a conclusioni difformi da quelle raggiunte in tema di imposte dirette.

L'Ufficio, nella sostanza, aveva riqualificato un atto di cessione di fabbricato in cessione di area edificabile, con conseguente avviso di liquidazione recante il recupero della maggiore imposta di registro dovuta, sulla base del fatto che il fabbricato venduto era obsolescente, immediatamente dopo la cessione era stata presentata domanda di concessione edilizia per la demolizione del fabbricato e la realizzazione di uno nuovo ed, infine, l'acquirente era una società di costruzioni. Sulla base di tali circostanze, il Fisco aveva ritenuto che lo scopo effettivo della cessione fosse quello di trasferire le potenzialità edificatorie del terreno sottostante al fabbricato obsolescente da demolire e, quindi, sulla base dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986, in base al quale l'atto deve esser tassato in funzione degli effetti giuridici che oggettivamente produce, a prescindere dalla forma apparente (cfr. Cass. n. 16345 del 2013, n. 15319 del 2013), aveva riqualificato l'atto di cessione.

A fronte dell'impugnazione del contribuente che eccepiva l'illegittimo utilizzo di atti amministrativi, quali le concessioni edilizie per la demolizione del vecchio fabbricato e la costruzione del nuovo, al fine di giungere alla conclusione che si trattava di una cessione di area edificabile, la Cassazione, nel rinviare la causa al giudice di merito, ha stabili-

lito che lo stesso deve tener conto degli effetti oggettivi della compravendita anche in relazione all'elemento ulteriore costituito da tali concessioni edilizie, e, se gli effetti sono tali per cui emerge che gli interessi perseguiti dai contraenti sono quelli di realizzare la cessione di terreno edificabile piuttosto che di fabbricato, allora risulta legittima la riqualificazione dell'atto compiuta dal Fisco. Come si può ben comprendere, si tratta di una conclusione opposta rispetto a quella a cui è pervenuta la Cassazione in riferimento alla stessa fattispecie, sotto il profilo delle imposte dirette, già sopra illustrata. Occorrerà attendere, allora, i futuri sviluppi giurisprudenziali per comprendere se il comparto del registro sarà definitivamente contraddistinto da un orientamento a sé stante sulla questione.

Mette conto, tuttavia, di evidenziare, da ultimo, che, se nel sistema previgente vi erano aliquote differenziate ai fini del registro per le cessioni di fabbricati e di terreni edificabili, nel nuovo regime di tassazione degli atti immobiliari in vigore dal 2014, entrambe le tipologie di cessione sono ordinariamente tassate con l'aliquota del 9%, fatta salva l'applicazione di eventuali agevolazioni, anche se resta un diverso metodo di calcolo della base imponibile e la possibilità di avvalersi del regime del "prezzo-valore". Pertanto, la riqualificazione degli atti potrebbe non essere più così interessante per il Fisco.

Alessandro Borgoglio

Rettifiche sui prezzi di trasferimento: rilevanza retroattiva ai fini Irap

Irap - Valore della produzione netta - Disciplina in materia di prezzi di trasferimento - Rilevanza - Applicabilità solo agli anni d'imposta successivi al 2014

In forza di una lettura costituzionalmente orientata, è applicabile solo agli anni d'imposta successivi al 2014 l'art. 1, comma 281, della L. n. 147/2013 (legge di stabilità 2014) secondo cui la disciplina prevista in materia di prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'art. 110, comma 7, del Tuir, e successive modificazioni, deve intendersi applicabile alla determinazione del valore della produzione netta ai fini Irap anche per i periodi d'imposta successivi a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007" (n.d.r.).
 (Oggetto della controversia: avviso di accertamento Irap, anni 2008-2010)

(COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Reggio Emilia, Sez. III, Pres. Est. Montanari - Sent. n. 510, del 21 ottobre 2014, dep. 19 novembre 2014)

Svolgimento del processo

1 - La MKC Group spa ricorre, con distinti gravami, R.G.R. N° 165-265-266/14, 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: 1) 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.; 2) 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; 3) 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.