

## **COMM. TRIB. PROVINCIALE MANTOVA - 62/01/2012**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

La GdF nel corso di una verifica nei confronti della Castiglione Uno s.r.l., società di intermediazione immobiliare, costituita il 1/7/2003 riscontrava violazioni di natura fiscale quali omessi versamenti delle imposta dirette ed indirette nonché omessa presentazione delle dichiarazioni.

A seguito dell'attività ispettiva svolta la Gdf si convinceva di una completa dissociazione tra il soggetto giuridico Castiglione Uno s.r.l. ritenuta società filtro, cui erano formalmente imputati i costi ed i ricavi dell'attività d'impresa ed i reali soggetti occulti svolgenti l'attività d'impresa nelle persone di Da. Pa. e Sc. Ro..

Secondo la GdF i due per sfuggire alla disciplina dell'impresa individuale avevano costituito la società Castiglione Uno al fine di creare un filtro tra l'attività posta in essere in qualità di responsabili delle proprie ditte individuali con i clienti finali, esercitando l'attività di intermediazione immobiliare senza averne l'autorizzazione, esponendosi in tal modo ai "terzi creditori" solo per la parte di capitale relativo alla società cartiera creata.

I militari riscontravano anche la responsabilità in capo a De Ta. Mo. per aver permesso la costituzione della società e l'operatività della stessa essendosi prestata a rivestire il ruolo di legale rappresentante e amministratore unico, in quanto possessore unico di autorizzazione a svolgere l'attività di intermediazione immobiliare. Pur essendosi dimessa in data 31/7/2003 come risulterebbe da verbale di assemblea ordinaria totalitaria (all. 7 al PV) e cioè un mese dopo la nomina dalle cariche rivestite, la De Ta., come risulta dal PV, non si è mai attivata per accertarsi che venissero effettuate le previste comunicazioni agli Uffici finanziari ed alla CCIAA e che le decisioni assembleari fossero regolarmente trascritte sul libro delle assemblee della società Castiglione Uno, continuando così a rappresentare la società nei confronti dei terzi.

Per le violazioni rilevate costituenti reato la GdF provvedeva a trasmettere notizia di reato (art. 2 D. lgs 74/2000 e art. 8 D. lgs 74/2000) alla competente autorità giudiziaria indicando tra i soggetti responsabili la De Ta. Mo. (fg. 30 del PV). L'Ufficio imputava il reddito dichiarato dalla società filtro ai due Da. e Sc., ritenuti effettivi percettori imprenditori occulti e notificava avviso relativo all'Iva a tutti i soggetti coinvolti richiedendo l'imposta relativa alle operazioni fittiziamente poste in essere in quanto in base al disposto di cui all'art. 21 settimo comma DPR 633/72 l'imposta sulle fatture emesse risulta comunque dovuta, indetraibile ai sensi dell'art. 19 DPR 633/72 l'imposta relativa agli acquisti.

De Ta. Mo., residente a Mantova, via Verona n. 75 ricorre avverso l'avviso di accertamento con il quale la ricorrente è venuta a conoscenza dell'accertamento emesso a carico della società Castiglione Uno s.r.l., con sede in Goito, Piazza G. Matteotti e con il quale l'agenzia delle Entrate accerta a carico della società Iva per € 38.538,00 oltre ad interessi e sanzioni pecuniarie per l'anno 2006.

La De Ta. conferma la ricostruzione dei fatti contenuta nella motivazione dell'accertamento, producendo il P.V. di acquisizione di informazioni del giorno 24/9/2007 con il quale ha chiarito la propria posizione in ordine ai fatti contestati ed alla attività ingannatoria posta in essere dal titolare della società Da. Pa. Produce anche verbale di denuncia presentata il 26/02/2008 alla GdF di Castiglione delle Stiviere.

Sostiene essere suo interesse che si accerti la esclusiva responsabilità in ordine ai fatti oggetto dell'accertamento (e, conseguentemente, per le imposte che ne derivano) a carico del titolare Da. Pa. eventualmente in concorso con Sc. Ro..

Chiede, pertanto, che l'IVA oggetto dell'accertamento, nonché gli interessi e le sanzioni relativa, vengano addebitate al Da. e allo Sc. per le stesse ragioni per cui a queste persone sono state addebitate le imposte dirette e che venga dichiarata l'estraneità della De Ta. ai fatti di cui all'avviso di accertamento, accertando che tutte le imposte, IVA compresa, addebitate alla società Castiglione Uno S.r.l., con sede in Goito, facciano carico al Da. ed allo Sc..

L'Ufficio si costituisce affermando che la De Ta. ha rivestito il ruolo di legale rappresentante e amministratore unico della società Castiglione Uno S.r.l. Inoltre, pur essendosi dimessa in data 31/7/2003 dalle cariche rivestite, non si è mai attivata per accertarsi che venissero effettuate le previste comunicazioni agli Uffici finanziari e alla CCIAA di Mantova e che le decisioni assembleari fossero regolarmente trascritte sul libro delle assemblee della società Castiglione Uno, continuando, così, a rappresentare la società nei confronti dei terzi.

L'Ufficio evidenzia anche che le dichiarazioni fiscali risultano sottoscritte dalla ricorrente ed inviate dall'intermediario abilitato alla trasmissione telematica delle dichiarazioni, consulente fiscale, Pi. Ma., pure, a sua volta, successivamente dimessasi dall'incarico.

Conclude l'Ufficio per la reiezione del ricorso in toto in base al disposto dell'art. 21, comma 7 del DPR 633/72.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Il ricorso è infondato in diritto e va respinto.

La responsabilità della De Ta. per il 2006, in ordine al mancato versamento imposta Iva e violazione art. 21, comma 7 DPR 633/72, resta, altresì, avvalorata dal fatto che le dichiarazioni fiscali risultano sottoscritte dalla ricorrente e inviate all'intermediario abilitato alla trasmissione telematica.

La De Ta., in buona sostanza, aveva permesso la costituzione e l'operatività della S.r.l. Castiglione Uno, prestandosi a rivestire il ruolo di legale rappresentante ed amministratore unico.

Poco importa che la ricorrente abbia ritenuto di disconoscere la propria sottoscrizione sulle dichiarazioni fiscali sottoscritte e prodotte, in quanto il fatto sarà oggetto di esame in sede penale e seguirà l'esito del medesimo.

Per il noto principio del c.d. doppio binario il processo tributario e penale seguono differenti linee essendo i due processi volti l'uno ad accertare la responsabilità in campo tributario (nella fattispecie violazione dell'art. 21, comma 7 DPR 633/72) e l'altro l'esistenza di eventuali reati penali.

Se mai, avrebbe dovuto la contribuente sollevare, in sede tributaria, la falsità della sottoscrizione, chiedendo eventualmente consulenza tecnica in ordine a ciò; cosa che non risulta essere stato fatto.

L'art. 21, comma 7. DPR 633/72 prevede la debenza dell'imposta in caso di operazioni inesistenti: e recita: "Se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o delle imposte relativi sono indicati in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura. ". Per cui, l'Ufficio ha correttamente imputato il reddito dichiarato ai due effettivi percettori imprenditori Sc. e Da., soci della società Castiglione Uno s.r.l., e notificava conseguentemente avviso di accertamento relativo all'Iva a tutti i soggetti coinvolti richiedendo l'imposta relativa alle operazioni fittiziamente poste in essere in quanto in base al disposto dell'art. 21, comma 7 DPR 66372 l'imposta

sulle fatture emesse risulta comunque interamente dovuta, indetraibile ai sensi dell'art. 19 DPR 633/72 l'imposta relativa agli acquisti.

Nella fattispecie sono state emesse fatture per operazioni inesistenti nei confronti di vari clienti per un totale imponibile di € 203.678,00 ed Iva al 20% pari ad € 38.538,00.

Risultano nella fattispecie violati gli artt. 8 DPR 322/1998; artt. 21 e 23 DPR 633/72.

La responsabilità della De Ta. rimane ancorata al fatto che la stessa, dopo le dimissioni di amministratore unico e legale rappresentante della società, non ha operato le prescritte comunicazioni agli Uffici finanziari ed alla Camera di Commercio. Né può difendersi dicendo che vi avrebbe dovuto provvedere il nuovo legale rappresentante Da. succedutole il 31/7/2003, essendo suo obbligo provvedere.

Soprattutto con riferimento all'obbligo di registrazione dei fatti estintivi o modificativi relativi alla vita della società alla camera di Commercio, al fine di esimersi da eventuali responsabilità per le conseguenze derivanti, la Commissione osserva:

Al riguardo, relativamente alla possibilità di opporre ai terzi (e, quindi anche al Fisco) l'iscrizione nel registro delle imprese dei fatti positivi o negativi relativi alla vita della società sotto il profilo di una diversa efficacia a seconda che trattasi di società di persone o di società di capitali sollevando una questione potenzialmente rilevante unicamente sotto il profilo della possibilità di equiparare alla iscrizione la conoscenza aliunde, da parte del terzo, del fatto non iscritto, soltanto se l'iscrizione medesima ha carattere dichiarativo, anziché costitutivo, la Suprema Corte nella sentenza 22/2/2010 n. 4062 delle Sezioni Unite ha precisato. a) che l'art. 4 del d. lgs. n. 6/03 (modificativo dell'art. 2495, comma 2 c.c.) ha attribuito una valenza costitutiva soltanto alle cancellazioni di iscrizioni di società di capitali (nella fattispecie trattasi di s.r.l.) e cooperative, b) che l'iscrizione nel registro delle imprese delle cancellazioni di società di persone continua ad avere un'efficacia meramente dichiarativa; c) che, tuttavia, una lettura costituzionalmente orientata delle norme in tema di società di persone impone un'interpretazione di queste in parallelo ai nuovi effetti costitutivi della cancellazione delle società di capitali, anche a garanzia della parità di trattamento dei creditori di entrambi i tipi di società, per cui l'estinzione delle società di persone, derivata dalla totale cessazione della loro attività d'impresa, è opponibile ai terzi, se adeguatamente pubblicizzata o comunque conosciuta dagli stessi, anche quando le dette società risultino ancora titolari di rapporti obbligatori, attivi o passivi, al momento della loro cancellazione o, se non iscritte, della loro estinzione conseguita alla cessazione delle attività d'impresa.

La ricorrente non ha provato - e, per vero, neppure sostenuto - che l'ente impositore è venuto a conoscenza aliunde dell'atto di cessazione dall'incarico di amministratore unico e legale rappresentante della società, sicché la verifica occorrente nella specie si esaurisce in quella dei riflessi che spiegano sul thema decidendum i contenuti normativi delle disposizioni in materia, comprensive: 1) dell'art. 2193, comma 2 c.c. ("I fatti dei quali la legge prescrive l'iscrizione nel registro delle imprese, se non sono stati iscritti, non possono essere opposti da chi è obbligato a richiedere l'iscrizione, a meno che questi provi che i terzi ne abbiano avuto conoscenza"), 2) dell'art. 2189, comma 1 c.c. ("Le iscrizioni nel registro sono eseguite su domanda sottoscritta dall'interessato"), 3) dell'art. 2290, commi 1 e 2 c.c. ("Nei casi in cui il rapporto sociale si scioglie limitatamente a un socio, questi o i suoi eredi sono responsabili verso i terzi per le obbligazioni sociali fino al giorno in cui si verifica lo scioglimento. (cpv) Lo scioglimento deve essere portato a conoscenza dei terzi con mezzi idonei; in mancanza non è opponibile ai terzi (e, quindi anche al Fisco) che lo hanno senza colpa ignorato"), 4) dell'art. 2300, comma 1, c.c. ("Gli amministratori devono richiedere nel termine di trenta giorni all'ufficio del registro delle

imprese l'iscrizione delle modificazioni dell'atto costitutivo e degli altri fatti relativi alla società, dei quali è obbligatoria l'iscrizione").

Ebbene l'art. 2193, comma 1, c.c. che preclude la facoltà di opporre il fatto non iscritto solo all'obbligato a richiederne l'iscrizione - implicitamente riconoscendola ai soggetti diversi da quest'ultimo - va raccordato con l'art. 2189, comma 1, c.c., a termini del quale legittimato a domandare l'iscrizione è chi riveste, rispetto a d essa, la qualità di "interessato", sicuramente posseduta dal socio (e amministratore unico) uscito dalla società (atteso l'innegabile suo interesse a notificare i terzi dell'intervenuto scioglimento del suo rapporto con quest'ultima, al fine di sottrarsi alla estensione della propria responsabilità ai debiti sociali futuri), ma pur se fosse altrimenti andrebbe comunque applicato nel caso in predicato, l'art. 2290 c.c., richiamato per le s.n.c. dall'art. 2293 c.c. - ed operante per le obbligazioni di qualsiasi tipo, incluse quelle tributarie (v. Cass. 212/2007 n. 2283) - trattandosi di norma che disciplina, specificamente, gli effetti verso i terzi dell'uscita dalla società di persone e dichiara tale uscita inopponibile ad essi se non è stata portata a loro conoscenza con mezzi idonei (come indubitabilmente sono, in forza dell'art. 2300 c.c., le iscrizioni del registro delle imprese).

Rimane, pertanto, per le considerazioni sopra svolte, la responsabilità da parte della De Ta., dal punto di vista fiscale, almeno allo stato, per i fatti in ordine ai quali non siano stati assolti gli obblighi di pubblicità legale, rimanendo la stessa responsabile fiscalmente delle omissioni conseguenti.

Data la complessità e novità giuridico della materia trattata, sussistono giusti motivi per compensare le spese di lite tra le parti.

**P.Q.M.**

La Commissione respinge il ricorso. Spese compensate.