

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 73/45/2012

Svolgimento del Processo e Richieste delle Parti

La società Olga srl, già in liquidazione e cancellata dal registro delle imprese, ricorse alla Commissione tributaria provinciale di Milano per impugnare l'avviso di accertamento n. Omissis col quale era stata ripresa a tassazione, per l'anno 2004, la somma di euro 434.538,00 portata dalle fatture di acquisto ritenute soggettivamente inesistenti, erano state quantificate le correlative maggiori imposte dovute (euro 143.398 per Ires, euro 18.787 per Irap ed euro 86.907 per Iva) ed erano state comminate le sanzioni per dichiarazioni infedeli, per illegittima detrazione Iva e per omessa registrazione di corrispettivi.

L'accertamento aveva trovato origine dal p.v.c. della Guardia di finanza del 18.03.2008 dal quale emergeva che le vendite di autoveicoli fatturate dalla società contribuente ad altre società ed a privati erano state effettuate, in realtà, dalla Minetti srl, e l'interposizione di persona era stata effettuata al fine di beneficiare dei bonus concessi dalle case automobilistiche e di far ricadere su Olga srl ogni obbligo di natura fiscale.

La società contribuente dedusse la nullità dell'avviso di accertamento, vuoi perché notificato a società estinta, vuoi perché le operazioni contestate erano state da lei effettivamente poste in essere.

L'adita Commissione, con sentenza n. 46/44/11 del 04.02.2011, depositata il 23.02.2011, accolse il ricorso nel merito compensando le spese in quanto gli acquisti delle autovetture effettuate dalla società contribuente erano reali anche da un punto di vista soggettivo, rientrando esse nelle nuove politiche di vendita della "autovetture a km. zero" e, quindi, non configuravano ipotesi di elusione fiscale.

Detta sentenza è stata appellata dalla Direzione provinciale I di Milano dell'Agenzia delle entrate con atto spedito a mezzo raccomandata del 10.10.2011, poi consegnato alle segreterie della Commissione provinciale e regionale, rispettivamente, il 27.10.2011 ed il 07.11.2011.

L'appellante ha chiesto che sia confermato l'avviso di accertamento e che controparte sia condannata alle spese in quanto la sentenza di primo grado non era sufficientemente motivata in ordine alla riconosciuta soggettiva esistenza delle operazioni di compravendita poste in essere da Olga srl. Al riguardo, l'appellante ha evidenziato che detta società era stata costituita su disposizione di Minetti srl la quale aveva poi utilizzato la prima per il commercio di autoveicoli (foglio 6 del p.v.c.), che la società contribuente non aveva mai avuto contatti diretti con i clienti finali ma gli stessi venivano gestiti da Minetti srl, la quale impartiva anche le disposizioni relative alla fatturazione dei veicoli (foglio 7 del p.v.c.), che tutti i proventi delle vendite venivano incassati direttamente da Minetti srl (foglio 7 del p.v.c.), che Olga srl non aveva dipendenti e non disponeva di un deposito o di un magazzino proprio, che detta società aveva avuto una durata di soli tre anni ed era stata amministrata da un dipendente di Minetti srl, che le cessioni tra Minetti e Olga erano avvenute allo stesso prezzo, il quale veniva aumentato solo alla rivendita al cliente finale, e, pertanto, Olga srl aveva agito in modo antieconomico, che le attività burocratiche e contabili di Olga srl venivano svolte da Minetti srl, che non v'era corrispondenza tra alcune fatture attive e passive con le risultanze dell'Acì e del Pra e che l'amministratore di Olga srl aveva ammesso che detta società era sorta con l'intento di acquistare autoveicoli nuovi ed usati per conto di Minetti srl e del Gruppo Fascina. Dette circostanze, ha sostenuto l'ufficio, dimostrano l'inesistenza soggettiva delle fatture d'acquisto e la loro inidoneità a consentire tanto la detrazione dell'Iva, quanto la

deduzione del costo. Peraltro, ha osservato l'appellante, il conseguimento di "extra sconti" in favore dei clienti finali non può costituire una valida ragione economica che possa giustificare gli artifici sopra descritti ed il solo asserito, ma non documentato con atto avente data certa, rapporto remunerato a provvigione è incompatibile con l'acquisto della proprietà e l'intestazione al P.R.A. degli autoveicoli in capo alla società ora appellata.

La società Olga srl si è costituita depositando controdeduzioni il 30.11.2011 con le quali, dopo avere riproposto la questione della nullità dell'accertamento perché notificato a società cancellata dal registro delle imprese e dopo aver precisato che il Tribunale di Milano aveva assolto il legale rappresentante dell'appellata per non avere commesso il fatto ascrittogli (emissione di fatture soggettivamente inesistenti), ha chiesto che siano dichiarate infondate le argomentazioni evidenziate dall'ufficio con la propria impugnativa. A tale fine, l'appellata società ha riprospettato le ragioni (effettiva immatricolazione dei veicoli a Olga srl e successiva rivendita degli stessi "a km zero") sulla base della quali le operazioni poste in essere devono essere considerate anche soggettivamente esistenti.

La discussione della causa è avvenuta in pubblica udienza in data odierna.

Motivi della decisione

1. L'appello, non essendo fondato, non può trovare accoglimento.
2. Nell'ambito dei gruppi - nel caso di specie sussistente per ammissione dallo stesso appellante, il quale ha evidenziato che la società contribuente era stata costituita su disposizione di Minetti srl - l'interesse economico complessivo può essere realizzato anche attraverso la segmentazione delle varie attività tra le singole imprese partecipanti.

Nel caso in esame, la sentenza di primo grado, sul punto non contraddetta dalla direzione delle entrate, ha dato atto che l'attività posta in essere da Olga srl era conforme alle nuove politiche di vendita delle autovetture a km zero, attraverso le quali la casa produttrice, per mantenere la propria quota di mercato, concedeva degli sconti particolari se entro determinati periodi di tempo fosse stato immatricolato un certo numero di veicoli, immatricolazione che la concessionaria automobilistica effettuava a favore di Olga srl, la quale, poi li retrocedeva alla concessionaria stessa, o li rivendeva direttamente ai clienti finali indicati da quest'ultima.

Da quanto sopra si ricava che l'acquisto e l'immatricolazione delle autovetture da parte di Olga srl avevano una specifica funzione economica, essendo indispensabili per far ottenere al gruppo la riduzione, legata al numero delle immatricolazioni, del prezzo praticato dalla ditta produttrice delle autovetture; detta funzione coincide con quella che, ha rilevato l'appellante, aveva precisato l'amministratore della Olga srl il quale, appunto, aveva asserito che quest'ultima società era stata costituita allo scopo di acquistare veicoli per conto di Minetti srl. E l'acquisto in nome proprio e per conto di un terzo, essendo quello proprio del commercio in commissione (mandato senza rappresentanza), non realizza una operazione soggettivamente inesistente.

Né è possibile ipotizzare che, per l'acquisto delle autovetture, Olga srl si sia interposta fittiziamente alla concessionaria in quanto, dagli atti, quest'ultima, per ottenere la riduzione dei prezzi, doveva vendere le autovetture e non acquistarle in proprio.

3. Le varie considerazioni esposte dall'appellante non consentono di pervenire a diverse conclusioni. Infatti:

- 3.1 L'avvenuto reperimento dei clienti finali da parte della concessionaria Minetti srl appare del tutto connaturato al disegno strategico di gruppo, nel quale, come già

evidenziato, mentre Olga srl svolgeva la funzione di temporanea acquirente dei veicoli, la successiva vendita al cliente finale era riservata alla società concessionaria.

Per l'effetto, appare del tutto naturale che fosse quest'ultima ad impartire le disposizioni sulla fatturazione del definitivo passaggio di proprietà dei beni.

3.2 Non contrasta con la strategia imprenditoriale di cui sopra la circostanza che il prezzo di vendita ai clienti finali fosse stato introitato direttamente dalla concessionaria perché, essendo essa creditrice nei confronti di Olga srl per il prezzo delle autovetture precedentemente a lei venute ed intestate, in tal modo compensava finanziariamente le posizioni di opposto segno.

Ai fini della prova dell'inesistenza soggettiva dell'operazione non assume rilievo neppure l'osservazione dell'appellante circa il mancato computo di interessi, in quanto, nell'ambito dei gruppi, i frutti del capitale, come la regolamentazione economica di tutti i rapporti infragruppo, sono fissati sulla base delle strategie globali delle varie imprese e, tributariamente, essi assumono rilevanza solo se diversi dal valore normale, al fine della corretta imputazione dei ricavi e dei costi, e non per disconoscere soggettivamente le operazioni sottostanti.

3.3 Irrilevante appare poi l'evidenziata mancanza di personale dipendente e di depositi da parte di Olga srl in quanto, nel sopra tratteggiato disegno imprenditoriale del gruppo, dette risorse produttive non erano necessarie per rendere effettivo il temporaneo acquisto della proprietà di beni, i quali, appare evidente, dovevano restare fisicamente presso la concessionaria per la successiva rivendita e l'asserito mancato rispetto della normativa fiscale sulle presunzioni di cessione e di acquisto avrebbe potuto dare luogo alle correlative contestazioni e non al disconoscimento della soggettività di tutti gli acquisti certificati dall'intestazione al P.R.A.

Inoltre, le pratiche burocratiche, connesse alla immatricolazione dei veicoli, e quelle contabili, potevano essere delegate, come spesso accade, a strutture esterne specializzate nelle correlative materie.

Il fatto che l'amministratore di Olga srl fosse stato un dipendente di Minetti srl conferma solo l'unicità del progetto imprenditoriale del gruppo societario, all'interno del quale anche l'attività amministrativa veniva direttamente controllata dalla capogruppo, attraverso un proprio dipendente.

3.4 L'evidenziata identità dei prezzi delle cessioni e delle retrocessioni dei beni tra Olga srl e la concessionaria può rilevare, come già evidenziato per gli interessi, agli effetti della congruità dei compensi e degli oneri, conseguiti e sostenuti da ciascun soggetto passivo d'imposta, e non anche al fine di far ritenere soggettivamente inesistenti tutte le operazioni poste in essere nell'ambito del gruppo.

Inconferenti sono pure le argomentazioni riguardanti l'asserita incompatibilità della remunerazione a provvigione del rapporto tra le due società perché la provvigione è insita nel commercio in commissione, nel quale il soggetto agisce nella veste di mandatario senza rappresentanza, ed è rappresentata dalla differenza dei prezzi dei due passaggi di proprietà dei beni. Questo tipo di rapporto, poi, non essendo solenne, può risultare, come nel caso di specie, per "facta concludentia", senza necessità di un atto scritto avente data certa.

3.5 Non suffraga l'interposizione fittizia di persone evidenziata dall'appellante neppure la durata di Olga srl in quanto essa era funzionale alle mutevoli politiche di vendita della ditte produttrici delle autovetture.

3.6 Da ultimo, le asserite discordanze tra le fatture di acquisto e di vendita con le risultanze del P.R.A. citate a pag. 12 del p.v.c. - peraltro, non ammesse dall'appellata - non sono state documentate col deposito dei dati afferenti le autovetture intestate, acquistate e vendute da Olga srl e le schede descrittive di tutti i passaggi di proprietà, dalla casa costruttrice all'ultimo intestatario/acquirente, che da quanto riportato a pag. 11 del p.v.c. erano state trasmesse dal P.R.A. e dall'Acì ai verificatori.

Peraltro, dette discordanze, se effettivamente sussistenti, avrebbero potuto generare la ripresa delle specifiche operazioni e non anche il generale disconoscimento della soggettività di tutte quelle poste in essere.

4. Inoltre, dagli scritti difensivi dell'appellante direzione delle entrate e dai documenti da lei prodotti in giudizio non emerge alcun inadempimento di carattere tributario posto in essere da Olga srl.

Per l'effetto, nel caso di specie non solo sussistono valide ragioni economiche giustificanti la temporanea intestazione dei veicoli a Olga srl, ma non si intravedono né evasioni, né risparmi di imposta ottenuti attraverso detta politica commerciale.

Per l'effetto, le operazioni indicate nell'avviso di accertamento erano state poste in essere da Olga srl senza violare alcuna norma tributaria; di conseguenza, essa aveva il diritto di detrarre l'Iva addebitata ai clienti quella assolta in via di rivalsa, e di dedurre dal volume di affari i costi di acquisto delle autovetture.

5. L'eccezione riproposta dall'appellata società sulla nullità dell'avviso di accertamento perché notificato a società estinta rimane assorbita, anche se fondata.

Infatti, sulla questione, le sezioni unite della Cassazione hanno accolto il principio, pienamente condiviso, secondo il quale la cancellazione avvenuta dopo l'entrata in vigore dell'art. 4 del D.Lgs. n. 6/2006, che ha modificato l'art. 2495 c.c., comma 2, attribuendo a detto evento efficacia costitutiva, determina l'immediata estinzione della società, indipendentemente dall'esaurimento dei rapporti giuridici a essa facenti capo (v. sez. un. n. 4060/2010; n. 4061/2010; n. 4062/2010).

L'effetto estintivo, producendosi anche in presenza di debiti insoddisfatti o di rapporti non definiti, determina l'insorgenza: (a) di una conseguente comunione fra i soci in ordine ai beni residuati dalla liquidazione (essendo legittima la cancellazione anche se il residuo attivo non sia stato ancora ripartito), o sopravvenuti alla cancellazione, (b) di una successione dei soci medesimi ai fini dell'esercizio, "nei limiti e alle condizioni stabilite", delle azioni dei creditori insoddisfatti (v. Cass. n. 22863/2011).

La condizione fissata dall'art. 2495 c.c. per far valere i diritti dei creditori insoddisfatti dopo la cancellazione della società nei confronti dei soci è che questi abbiano riscosso somme in base al bilancio finale di liquidazione, e, nei confronti dei liquidatori, che il mancato pagamento sia dipeso da loro colpa.

Di conseguenza, l'amministrazione, non poteva far valere il proprio asserito credito nei confronti della società contribuente, cancellata dal registro delle imprese il 07.10.2008, notificando al liquidatore l'avviso di accertamento in data 24.11.2009 senza rappresentare una di lui colpa, e, come asserisce l'odierno appellato, notificando ulteriormente alla società già cancellata (e non ai soci, se avessero riscosso somme dalla liquidazione) il medesimo avviso il successivo 08.01.2010.

6. Non avendo la società contribuente proposto appello incidentale sul capo della sentenza impugnata relativo alle spese, quelle di primo grado devono rimanere compensate, mentre quelle di appello, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Commissione respinge l'appello dell'ufficio e, per l'effetto, conferma la sentenza impugnata. Condanna l'appellante alla rifusione, a favore dell'appellato, delle spese del presente grado di giudizio, liquidate in complessivi euro 3.000,00, dei quali euro 2.700,00 per onorari, oltre accessori di legge.