

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 50/18/2012

Svolgimento del Processo e Richieste delle Parti

La società 3Com Italia srl ricorse alla Commissione tributaria provinciale di Milano per impugnare l'avviso di accertamento n. R2E060300234/2009 col quale l'Ufficio delle entrate di Monza 2, per l'anno 2004, aveva ripreso a tassazione l'Iva di € 1.022.521,87 ed aveva comminato le sanzioni amministrative per mancata emissione di fatture e per dichiarazione contenente un'imposta inferiore a quella dovuta, sanzioni quantificate applicando il cumulo materiale con le similari violazioni commesse negli anni 2002 e 2003.

L'Iva ripresa a tassazione si riferiva ai servizi di marketing, amministrativi e tecnici di assistenza post vendita, fatturati alla 3Com Europe Ltd - società appartenente al medesimo gruppo 3Com Corporation del quale faceva parte la ricorrente - e da questa remunerati sulla base di tutti i ragionevoli costi operativi e non operativi più una quota di mark - up, dalla contribuente ritenuti di intermediazione e, quindi, non imponibili e dall'ufficio assoggettati a tassazione perché annoverati tra i servizi generici resi nell'ambito di un contratto di rappresentanza.

La società contribuente chiese che il suddetto avviso fosse annullato perché emesso: (a) in violazione dell'art. 40, comma 8, del D.L. n. 331/1993, a causa dell'errata qualificazione delle prestazioni rese; (b) in violazione dell'art. 7, comma 4, lettera d), del DPR n.633/1972, potendo i servizi prestati essere qualificati come pubblicitari; (c) in violazione delle procedure di calcolo in quanto l'Iva era stata chiesta in pagamento dopo essere stata espunta dal credito emergente dalla dichiarazione annuale; (d) in violazione dell'art. 7 del D.lgs. n. 472/1997, per carenza di motivazione sul presupposto soggettivo della violazione sanzionata e per essere state computate nella sanzione anche le similari violazioni degli anni precedenti.

L'ufficio controdiede ribadendo che il contratto posto in essere dalla società contribuente evidenziava un rapporto di rappresentanza e precisando che le prestazioni pubblicitarie erano già state considerate non imponibili e, quindi, non erano comprese nel valore accertato, che il richiesto pagamento dell'Iva era necessario per rendere utilizzabile il credito indicato nella dichiarazione e che, con l'applicazione del cumulo materiale, la violazione dell'anno 2004 non aveva comportato l'applicazione di ulteriori sanzioni.

L'adita Commissione, con sentenza n. 259/22/10 del 17.05.2010, depositata il 20.09.2010, respinse il ricorso compensando le spese in quanto il rapporto in forza del quale venivano resi i vari ed articolati servizi, senza la previsione di un vincolo provvigionale sugli affari conclusi, compensati, invece, sulla base dei costi, non poteva essere considerato di agenzia, e detta qualificazione, essendo stata usata dal contribuente al solo fine di ritrarre un vantaggio fiscale, costituiva un abuso di diritto.

Detta sentenza è stata appellata dalla società 3Com Italia srl con atto spedito alla Direzione provinciale di Monza e Brianza dell'Agenzia delle entrate a mezzo raccomandata del 01.03.2011, poi consegnato alle segreterie delle Commissioni provinciale e regionale, rispettivamente, il 03.03.2011 ed il 11.03.2011.

L'appellante ha chiesto che la sentenza di primo grado sia riformata con la vittoria delle spese, censurandola, innanzi tutto, per avere rilevato d'ufficio un inesistente abuso di diritto, e, di conseguenza, per non avere consentito alle parti di interloquire sul punto, violando, in tal modo, il principio del contraddittorio. Nel merito, l'appellante, dopo avere

rappresentato che la medesima questione formante oggetto dell'accertamento del 2004 è già stata risolta, per lei favorevolmente, da questa Commissione in relazione agli anni 2002 e 2003, censura la sentenza impugnata anche per non avere rilevato la non imponibilità ad Iva delle prestazioni dedotte nel contratto, in quanto consistevano, la principale, nella promozione dei prodotti e nell'assistenza della 3Com Europe Ltd nei programmi di vendita e di marketing, mentre i servizi amministrativi di post - vendita erano ad essa esclusivamente accessori. Inoltre, l'appellante ha censurato la sentenza di primo grado pure per non essersi pronunciata sulle altre questioni dedotte, che ha esplicitamente riproposto.

La Direzione provinciale di Monza e Brianza dell'agenzia delle entrate si è costituita depositando controdeduzioni il 06.05.2011 con le quali ha chiesto la conferma della sentenza gravata e dell'avviso di accertamento impugnato, con vittoria di spese, asserendo che la sentenza di primo grado, nell'individuare un abuso di diritto, ha sostanzialmente riqualificato giuridicamente il contratto in essere tra la contribuente e la 3Com Europe Ltd ed ha disatteso le altre deduzioni ora riproposte dall'appellante.

La società 3Com Italia srl ha depositato memoria illustrativa il 20.03.2012 per ribadire le argomentazioni contenute nell'atto di appello, del quale ha riproposto le conclusioni. La discussione della causa è avvenuta in pubblica udienza in data odierna.

Motivi della decisione

1. L'eccezione di nullità della sentenza di primo grado per mancata instaurazione del contraddittorio sulla questione rilevata d'ufficio, anche se trova un riscontro concreto negli atti processuali, è, tuttavia, priva di conseguenze pratiche, perché il giudice d'appello, non potendo annullare la sentenza e restituire gli atti al primo giudice, deve limitarsi a trattare quanto in merito devoluto con le impugnative.

Peraltro, la sentenza impugnata ha rilevato un abuso del diritto nell'ambito di una qualificazione del contratto, attività che compete al giudicante in quanto l'Iva va applicata non sulla base del nome attribuito dalle parti al negozio giuridico, ma alla sua intrinseca natura ed ai suoi effetti, emergenti anche dalle modalità con cui ha avuto esecuzione.

2. L'appellante ha censurato la sentenza di primo grado dapprima per avere violato l'art. 40, comma 8, del D.L. n. 331/1993.

2.1 Detto articolo, nel testo vigente *ratione temporis*, stabiliva che "Le prestazioni di intermediazione,.... relative ad operazioni su beni mobili, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se relative ad operazioni ivi effettuate, con esclusione delle prestazioni di intermediazione rese a soggetti passivi in altro Stato membro".

Per l'effetto, le prestazioni di intermediazione, e solo le prestazioni di intermediazione, rese a soggetto passivo di altro stato membro della unione europea - come pacificamente lo è la 3Com Europe Ltd - non si considerano effettuate in Italia e, di conseguenza, non sono imponibili ad Iva.

L'intermediazione consiste in un servizio finalizzato a favorire l'incontro tra domanda e offerta.

2.2 Dall'accordo di "commercializzazione e servizi amministrativi" intercorso tra la contribuente e la 3Com Europe Ltd emerge che: (art. 1) la prima aveva assunto l'incarico di "marketing agent" (termine che l'appellante traduce in "agente commerciale" e l'appellata in "rappresentante") con riferimento all'attività di commercializzazione, promozione ed altri servizi di assistenza amministrativa e tecnica relativi ai prodotti hardware e software per reti informatiche. Per l'effetto la società contribuente (art. 3.1.1)

si era" impegnata": a dedicare il massimo sforzo per promuovere i prodotti ed assistere 3Com Europe Ltd nello svolgimento dei servizi commerciali e di vendita di quest'ultima, la quale (art. 6.2) manteneva il diritto di approvare o meno gli ordini raccolti, che dovevano essere a lei immediatamente inoltrati.

Inoltre, (art. 3.1.2) 3Com Italia srl poteva svolgere qualsiasi dei seguenti servizi a 3Com Europe Ltd: consulenza ed assistenza contabile e di reporting, consulenza ed assistenza in materia di risorse umane; consulenza ed assistenza per servizi di comunicazione, consulenza ed assistenza negli acquisti; consulenza ed assistenza in materia di credito e di raccolta (incluso fornire a 3Com Europe Ltd referenze di credito ed assisterla nel recupero dei crediti scaduti) ed ogni altro servizio amministrativo richiesto da 3Com Europe Ltd; nonché (art. 3.1.3) a fornire, ai clienti di 3Com Europe Ltd - che detengono un contratto di garanzia, di manutenzione o altri servizi - consulenza, formazione ed informazione relativamente a scelta, manutenzione ed applicazione dei prodotti, debug dei prodotti, riparazione dei prodotti ed ogni altro servizio tecnico che sia coerente con i servizi previsti dai sopra elencati contratti.

Il successivo art. 3.2 precisa che 3Com Italia srl poteva fornire i servizi amministrativi e commerciali attraverso il proprio personale o attraverso terzi, i quali potevano addebitare i corrispettivi o direttamente alla 3Com Europe Ltd, o alla 3Com Italia srl.

Da ultimo, l'art. 5.1 stabilisce che il compenso posto a carico di 3Com Europe Ltd per i servizi commerciali e amministrativi resi da 3Com Italia srl era pari al totale di tutti i ragionevoli costi operativi e non operativi, diretti ed indiretti, incrementati da un markup.

L'organigramma del personale di 3Com Italia srl versato in atti evidenzia che, dei 24 elementi i forza nel 2004, 14 erano addetti alle vendite ed al marketing, 2 ai servizi amministrativi e finanziari, 4 ai servizi tecnici di ingegneria, 2 addetti ai servizi di sito, 1 addetto alla IT ed 1 manager responsabile.

2.3 Dal contratto sopra sintetizzato emerge che 3Com Italia srl aveva ricevuto l'incarico di prestare una serie di servizi a favore della 3Com Europe Ltd, alcuni dei quali consistevano nel promuovere la conclusione di contratti, mentre altri esulavano dall'attività di vendita dell'hardware e del software, trattandosi di consulenza ed assistenza in materia contabile e di risorse umane, nei servizi di telecomunicazione, negli acquisti, in materia di credito e di raccolta, ecc.

Tutto ciò sta ad indicare che 3Com Europe Ltd, attraverso la società contribuente, intendeva non solo vendere in Italia i suoi prodotti, attività che può rientrare nella nozione di intermediazione, ma anche ricevere servizi di diverso tipo, esulanti da tale nozione.

Per l'effetto, la complessiva attività prestata a favore della 3Com Europe Ltd non può essere annoverata nella intermediazione.

2.4 L'appellante ha asserito che i servizi amministrativi e tecnici erano esclusivamente accessori e, quindi, ai fini Iva, dovevano essere trattati come il principale.

Detta argomentazione non appare idonea per attrarre tutte le prestazioni rese nella nozione di intermediazione perché l'accessorietà alla quale fa riferimento l'art. 12 del DPR n. 633/1972 ha come oggetto l'operazione principale, mentre, nel caso di specie, si verte nel diverso concetto di attività secondaria, non essendo stato provato, ad esempio, che la consulenza e l'assistenza in materia di personale sia stata necessaria per l'acquisizione dei contratti di vendita.

Peraltro, da quanto in atti, non è stata neppure provata la secondarietà delle suddette prestazioni in quanto esse potevano essere rese non solo dai pochi elementi indicati

nell'organigramma prodotto in giudizio, ma anche da terzi, i quali avevano la facoltà di addebitarle direttamente alla 3Com Europe Ltd.

2.5 Anche qualora si volesse, ai fini Iva, scorporare le prestazioni connesse alla acquisizione dei contratti di vendita dalle altre, l'avvenuto addebito indistinto dei compensi, sulla base dei costi sostenuti, non consente di scindere le due basi imponibili, né l'appellante ha proposto di farlo.

2.6 Di conseguenza, il coacervo delle prestazioni rese in forza del contratto sopra sintetizzato non possono essere annoverate tra le operazioni di intermediazione e, per l'effetto, esse vanno assoggettate ad Iva.

3. Il mancato accoglimento del motivo principale dell'appello rende necessario l'esame delle altre deduzioni contenute nel ricorso introduttivo, riproposte con l'impugnativa.

3.1 La società contribuente aveva chiesto l'annullamento dell'avviso di accertamento anche perché era stato emesso in violazione dell'art. 7, comma 4, lettera d), del DPR n. 633/1972, il quale considera non effettuate nel territorio dello Stato, e quindi, non imponibili ad Iva, se rese a soggetti non domiciliati o residenti nel territorio stesso, tra le altre, le prestazioni pubblicitarie, di consulenza e assistenza tecnica o legale, comprese quelle di formazione e di addestramento del personale, di elaborazione e fornitura di dati e simili, le prestazioni relative ad operazioni bancarie, finanziarie e assicurative e quelle relative a prestiti di personale.

Detta censura non appare meritevole di accoglimento in quanto le prestazioni elencate nella suddetta norma sono diverse da quelle dedotte nel contratto stipulato tra 3Com Italia srl e 3Com Europe Ltd.

Infatti, nella nozione di pubblicità rientra, come ha precisato la Corte di giustizia UE con la sentenza C - 68/92, ad esempio, la vendita di merci a prezzo ridotto, la distribuzione ai consumatori di beni mobili materiali venduti al destinatario da un'agenzia pubblicitaria, la prestazione di servizi a prezzo ridotto o a titolo gratuito o l'organizzazione di un cocktail o di un banchetto, quando comporta la trasmissione di un messaggio destinato ad informare il pubblico dell'esistenza e delle qualità del prodotto o del servizio, allo scopo di incrementarne le vendite. Lo stesso può dirsi, prosegue detta sentenza, per ogni operazione che faccia parte in termini indissociabili di una campagna pubblicitaria e che concorra per ciò stesso alla trasmissione di un messaggio pubblicitario come accade nel caso della realizzazione di materiali utilizzati per una determinata pubblicità.

Sulla base di quanto sopra l'attività di acquisizione dei contratti non può essere considerata pubblicitaria; essa, infatti, costituisce il fine, del quale la pubblicità è uno dei mezzi.

Neppure le altre prestazioni dedotte nel contratto in esame rientrano nella nozione di pubblicità e, anche se la questione non è stata espressamente dedotta, esse differiscono pure dalle ulteriori fattispecie elencate nell'invocato art. 7, comma 4, lettera d), del DPR n. 633/1972 in quanto: (a) la consulenza ed assistenza contabile e negli acquisti non è né tecnica, né legale, non risulta agli atti che l'assistenza in materia di risorse umane si sia concretizzata nella formazione e nell'addestramento del personale per conto di 3Com Europe Ltd e che quella in materia di credito e di raccolta sia consistita in operazioni bancarie o finanziarie; (b) la formazione e l'informazione relative a scelta, manutenzione ed applicazione dei prodotti e la loro riparazione sono degli specifici servizi e non delle consulenze, peraltro resi ai clienti italiani e non alla 3Com Europe Ltd.

3.2 La società contribuente aveva eccepito pure un errore di calcolo che aveva comportato una doppia imposizione, per essere stata, l'Iva, una prima volta dedotta dal credito indicato nella dichiarazione ed, una seconda volta, chiesta in pagamento.

Anche la suddetta censura non appare meritevole di accoglimento in quanto le indicazioni riportate a pagina 7 dell'avviso di accertamento relative al "credito non riconosciuto di € 1.022.522" ed alla "maggiore imposta dovuta di € 1.022.522" stanno ad indicare che il mancato riconoscimento del credito ha generato un debito di imposta, attraverso il quale è stata ricostituita la posizione creditoria emergente dalla dichiarazione.

3.3 Da ultimo, la società contribuente aveva censurato l'avviso di accertamento per carenza di motivazione in ordine al presupposto soggettivo della violazione e per avere computato nella sanzione anche le similari violazioni degli anni precedenti.

Pure queste argomentazioni non possono essere accolte.

3.3.1 L'indicazione nell'avviso di accertamento della posizione soggettiva dell'autore della violazione non è necessaria in quanto, essendo le violazioni tributarie sanzionabili amministrativamente anche per fatto colposo (art. 5, comma 1, D.lgs. n. 472/1997), presunto, l'assenza della colpevolezza deve essere provata dal contribuente (per tutte Cass. n. 13068/2011).

Nel caso di specie, l'avviso di accertamento non doveva neppure motivare sulla condotta del trasgressore in quanto è stata irrogata la sanzione minima edittale e, con ciò, era stata implicitamente riconosciuta l'infima gravità della violazione.

3.3.2 L'inclusione, nel computo della sanzione, delle similari violazioni commesse nel biennio precedente era indispensabile per applicare il cumulo materiale, attraverso il quale la penalità, quantificata per l'anno 2004 in € 2.045.044,00, è stata dapprima irrogata per € 2.439.836,25 e poi, tenuto conto delle sanzioni già comminate per gli anni precedenti, è stata ridotta a zero.

4. La particolare complessità di interpretazione del contratto, stilato secondo canoni anglosassoni, costituisce giustificato motivo per l'integrale compensazione, tra le parti, delle spese di entrambi i gradi di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione respinge l'appello della società contribuente e, per l'effetto, conferma la sentenza di primo grado e compensa le spese del presente grado di giudizio.