



5

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI LAZIO

SEZIONE 5

riunita con l'intervento dei Signori:

- REALI ROBERTO Presidente
- BARBA VINCENZO Relatore
- LEPORE ANTONIO Giudice
- 
- 
- 
- 

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 5308/2018  
depositato il 04/07/2018

- avverso la pronuncia sentenza n. 26213/2017 Sez:15 emessa dalla Commissione  
Tributaria Provinciale di ROMA

contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE ROMA 3  
VIA MARCELLO BOGLIONE 25

proposto dall'appellante:

[REDACTED]

difeso da:

[REDACTED]

Atti impugnati:

- ATTO DI CONTEST n° [REDACTED] IRES-ALTRO 2012
- ATTO DI CONTEST n° [REDACTED] IRES-ALTRO 2013
- ATTO DI CONTEST n° [REDACTED] IVA-ALTRO 2012
- ATTO DI CONTEST n° [REDACTED] IVA-ALTRO 2013
- ATTO DI CONTEST n° [REDACTED] IRAP 2012
- ATTO DI CONTEST n° [REDACTED] IRAP 2013

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 5308/2018

UDIENZA DEL

10/02/2020 ore 09:30

N° 1335/2020

PRONUNCIATA IL:

10 FEB. 2020

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

28 MAG. 2020

Il Segretario

[Signature]

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

### IN FATTO E IN DIRITTO

Con sentenza n. 26213/15/2017, depositata in data 05.12.2017, la CTP di Roma dichiarava inammissibile per carenza di legittimazione attiva, il ricorso avanzato da [REDACTED] contro l'atto di contestazione n. [REDACTED], con la quale Agenzia delle Entrate (regolarmente costituitasi in giudizio), sulla scorta di un PVC della Guardia di Finanza, datato 16.04.2015, aveva richiesto alla [REDACTED] dellà quale il ricorrente era stato ritenuto amministratore di fatto, il pagamento di complessivi euro 2.322,00 a titolo di sanzioni, per non avere presentato la dichiarazione ai fini II.DD. ed IVA e non avere presentato le scritture contabili in relazione agli anni di imposta 2012 e 2013.

Con la sentenza impugnata il Giudice di primo grado aveva adottato la sua deliberazione sulla scorta del carattere residuale della rappresentanza dell'amministratore di fatto nelle società di capitali, sancito dall'art. 62 del DPR n. 600/73, che per l'appunto attribuisce tale rappresentanza all'amministratore di fatto solo nei casi in cui, a differenza del presente, il rappresentante legale non sia determinabile secondo la legge civile, dovendosi pertanto ritenere del tutto *ultronea* la notifica dell'atto in questione (anche) al ricorrente.

In data 04.07.2018 proponeva appello il contribuente chiedendo la riforma della sentenza ed in particolare, in via preliminare, dichiarare la sussistenza della sua piena legittimazione ad agire, ed in via principale accertare e dichiarare l'illegittimità dell'atto di contestazione impugnato.

In particolare l'appellante insisteva innanzitutto per la sua legittimazione ad agire in giudizio in quanto anch'egli destinatario della notifica dell'atto di contestazione e ritenuto, seppure a suo avviso ingiustamente, amministratore di fatto della società cooperativa in argomento.

In seconda istanza, evidenziava come la circostanza di essere già stata disconosciuta, con riferimento al medesimo PVC della Guardia di Finanza del 16.04.2015, la sua qualità di amministratore di fatto della stessa società cooperativa, nell'ambito dell'analogo processo tributario svoltosi innanzi alla CTP di Roma e culminato nella allegata sentenza 10794/17, riferita all'anno di imposta 2011, dovesse di conseguenza comportare la formazione del cd. giudicato esterno.

Da ultimo l'appellante, entrando nel merito della questione, evidenziava, in ogni caso, la sua assoluta estraneità ai fatti contestati con particolare riferimento al suo asserito ruolo di amministratore di fatto della [REDACTED]

In data 20.12.2018 si costituiva in giudizio, con proprio atto di controdeduzioni l'Agenzia delle Entrate che chiedeva il rigetto dell'appello, sostenendo, come già aveva fatto nel giudizio di primo grado, di avere effettuato la notificazione dell'atto di contestazione nei confronti del contribuente al solo fine di renderlo edotto dell'avvenuta irrogazione delle sanzioni; rappresentava l'oramai acquisito carattere definitivo dell'atto per non essere stato impugnato dalla Società cooperativa in oggetto, nonché la mancata iscrizione a ruolo della somma dovuta con riferimento all'appellante.

All'esito dell'odierna udienza la causa veniva trattenuta per la decisione.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello risulta fondato e va accolto.

Con la sentenza n. 28331, pubblicata il 7 novembre 2018, la Corte di Cassazione ha nuovamente posto l'attenzione sul tema dell'applicazione delle sanzioni tributarie nei confronti del c.d. amministratore di fatto, per violazioni esclusivamente riferibili ad attività poste in essere da parte della società.

Con tale sentenza, la Suprema Corte ha confermato l'illegittimità degli avvisi di accertamento per la parte attinente ai profili sanzionatori, posti solidalmente a carico dell'amministratore di fatto, statuendo al riguardo che «le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica, ex art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 (conv. con modif. in l. n. 326 del 2003), sono esclusivamente a carico della persona giuridica anche quando sia gestita da un amministratore di fatto, non potendosi fondare un eventuale concorso di quest'ultimo nella violazione fiscale sul disposto di cui all'art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997, che non può costituire deroga al predetto art. 7, ad esso successivo, che invece prevede l'applicabilità delle disposizioni del d.lgs. n. 472 ma solo in quanto compatibili».

Tale regola generale, a parere dei Giudici di legittimità, potrebbe non trovare applicazione nelle sole ipotesi in cui le sanzioni, oggetto di contestazione, siano state irrogate antecedentemente alla data di entrata in vigore del decreto legge n. 269, ovvero sia il 2 ottobre del 2003, oppure venga dimostrata, nel corso del giudizio, l'artificiosa costituzione per fini illeciti della società di capitali, da parte dell'amministratore di fatto, «potendo allora le sanzioni amministrative tributarie essere irrogate nei confronti della persona fisica che ha beneficiato materialmente delle violazioni contestate. In tal caso, la persona fisica che ha agito per conto della società è, nel contempo, trasgressore e contribuente, e la persona giuridica è una mera fictio, creata nell'esclusivo interesse della persona fisica».

Nel caso di specie le sanzioni erano state contestate sia alla società, nella persona del legale rappresentante, che ai suoi presunti amministratori di fatto, fra i quali l'odierno appellante, come è dato evincersi inequivocabilmente dal contenuto letterale dell'atto e dalla scelta di notificare anche a lui l'atto impugnato, che, contritamento a quanto affermato dall'Ufficio, non può possedere il solo limitato effetto di comunicare al contribuente l'irrogazione delle sanzioni ove egli stesso non fosse chiamato a risponderne solidalmente.

Ne consegue sotto un profilo strettamente teorico, e facendo salvo quanto sotto si dirà in relazione alla prova della asserita qualità di amministratore di fatto, l'evidente e pieno interesse ad agire dell'appellante in virtù del principio solidaristico che lo lega alla società in qualità di debitore principale, tenuto conto, in ossequio agli insegnamenti della SC sopra riferiti, dei risultati dell'indagine della Guardia di Finanza confluiti nel PVC più volte menzionato, e cioè di avere fatto parte -l'appellante- di un sodalizio criminale mediante la costituzione di una società capofila ( ) e di una serie di cooperative fittizie, fra le quali ( ) al solo scopo di subappaltare le commesse e contabilizzare costi inesistenti.

La circostanza di avere considerato l'appellante quale obbligato solidale del debito tributario si evince del resto dallo stesso contenuto del DETTAGLIO PARTITA DI RUOLO, prodotto dall'Ufficio, dal quale seppure con parziale riferimento all'anno 2012, con la dizione "intestatario principale con coobbligati" è dato riscontrare il carattere solidaristico dell'obbligazione in argomento.

Con riferimento poi alla qualifica di amministratore di fatto della ( ), non può non rilevarsi, come già evidenziato dalla CTP di Roma nella sentenza 10794/2017, già passata in giudicato, e fondata sul medesimo PVC della Guardia di Finanza del 16.04.2015, come, alla luce delle investigazioni svolte, non emerga un quadro sufficientemente univoco ed esaustivo atto alla dimostrazione del ruolo asseritamente svolto dall'appellante in seno alla Società cooperativa più volte menzionata.

Indipendentemente dall'asserita formazione del cd. *giudicato esterno*, invocato dall'appellante, ma che in pura linea teorica potrebbe essere legittimamente posto in discussione in virtù della circostanza che, riguardando quella sentenza l'anno di imposta 2011, ben potrebbe, la situazione fattuale relativa a quell'annualità, essere diversa da quella presa in considerazione dall'atto di contestazione che costituisce l'oggetto del presente processo, in quanto relativo ad annualità diverse ( 2012 e 2013 ); ciò non di meno, al di fuori del ruolo di "cartiera" della società cooperativa in argomento e della qualifica di socio e dipendente della ██████████, rivestita dal sig. ██████████, non è dato ravvisare dal PVC la prova ( o quantomeno la precisa indicazione ) di attività che possano attribuire al medesimo la qualifica di amministratore di fatto, tantopiù che anche in ordine ai vari periodi sottoposti ad analisi risulta un quadro del tutto confuso e inconferente.

Ciò non consente a parere di questa Commissione di ritenere raggiunto lo standard "probatorio" richiesto dalla SC nella sentenza sez. V n. 16184, che ha richiamato l'orientamento espresso da Cass. 4045/2016:

*"è possibile individuare in un determinato soggetto la figura di amministratore di fatto tutte le volte in cui vi sia la prova che le funzioni gestorie, svolte appunto in via di fatto, si concertino in atti che per la loro natura e non occasionalità, siano sintomatici dell'assunzione di quelle funzioni".*

Del resto nel suo stringato atto di controdeduzioni l'Agenzia delle Entrate si limita a chiedere la conferma della sentenza appellata, ritenendo l'avviso di contestazione impugnato oramai definitivo in quanto non impugnato dalla società cooperativa, del tutto congrua la dichiarazione di inammissibilità del ricorso originario per carenza di legittimazione attiva, senza nemmeno specificare in alcun modo i motivi per i quali l'appellante dovrebbe essere considerato amministratore di fatto, bensì richiamandosi in modo del tutto generico e aprioristico al contenuto del PVC più volte menzionato.

In ordine alla spese di lite occorre seguire il generale criterio della soccombenza.

P.Q.M.

La Commissione:

- a) In riforma della sentenza impugnata, annulla l'atto oggetto del ricorso di primo grado;
- b) Condanna l'Agenzia al rimborso, in favore dell'appellante, delle spese processuali di entrambi i gradi di giudizio, che si liquidano, con riferimento a ciascuno dei due gradi, in euro 1000,00, somma da distrarsi in favore del difensore dichiaratosi antistatario.

In Roma, 10 febbraio 2020

Il Giudice relatore



Il Presidente

