



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI REGGIO NELL'EMILIA SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

- MONTANARI MARCO Presidente e Relatore
- GIANFERRARI VENTURINO IVAN Giudice
- MANFREDINI ROMANO Giudice
-
-
-
-

ha emesso la seguente

SENTENZA in P.U.

- sul ricorso n. 238/2020
depositato il 24/06/2020

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THS06BA000652020 IVA-ALTRO 2016
contro:

AG. ENT. DIREZIONE PROVINCIALE REGGIO EMILIA
VIA BORSELLINO 32 42124 REGGIO NELL'EMILIA

proposto dal ricorrente:

[REDACTED]

difeso da:

[REDACTED]

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 238/2020

UDIENZA DEL

13/04/2021 ore 10:30

N°

105.01.21

PRONUNCIATA IL:

13.04.2021

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

14.04.2021

Il Segretario
Sergio Cima

Svolgimento del processo

1-Il sig. ██████████ ricorre ,nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, Direzione provinciale di Reggio Emilia, avverso avviso di accertamento emesso ai fini iva, relative sanzioni ed interessi, per l'anno d'imposta 2016; valore economico della controversia € 604.067,00; assume l'Agenzia ,nell'atto impugnato, richiamante un precedente p.v.c., che il Ricorrente sarebbe l'amministratore di fatto, anche se non di diritto, di una Società, poi dichiarata fallita, che avrebbe sfruttato come mero schermo giuridico e che avrebbe utilizzato fatture per operazioni oggettivamente inesistenti; in tale veste, cioè di amministratore di fatto della Società e di effettivo dominus della Stessa, gli viene notificato, oltre che alla Curatela, l'atto impugnato, ai fini della asserita solidarietà in punto di sanzioni; la sua qualità di amministratore di fatto sarebbe comprovata da alcuni "I message", riportati nel p.v.c., scambiati con gli uffici amministrativi della Società e con i clienti della Stessa, per definire modalità di consegna e di pagamento di alcune forniture; il Ricorrente grava l'atto sul presupposto della sua illegittimità posto che :*vi sarebbe stato un illegittimo utilizzo della suddetta messagistica; infatti i vari "I message" ,asseritamente scambiati dal Ricorrente, e di cui sopra, non avrebbero concreta fondatezza probatoria, non essendo gli stessi confortati da attestazione di conformità, da un notaio o da altro pubblico ufficiale, agli originali, asseritamente presenti sul supporto informatico di provenienza;**i suoi rapporti con la Società si sarebbero limitati a quelli conseguenti a segnalazioni di clienti interessati a forniture; insomma, sarebbero quelli tipici di un semplice procacciatore d'affari;***l'atto impugnato non avrebbe ,comunque ,effetti nei suoi confronti ,ex art. 7 d.l.269/2003, secondo cui le sanzioni sarebbero a carico della sola persona giuridica senza coinvolgere gli amministratori di diritto o di fatto che essi siano; chiede, infine, in accoglimento del ricorso, l'annullamento

dell'atto impugnato; vinte le spese; l'Agenzia si costituisce in giudizio con controdeduzioni con cui contesta la fondatezza di tutte le doglianze di controparte, chiedendo il rigetto del ricorso, con ristoro delle spese di giudizio.

Motivi del ricorso

2- Il ricorso merita accoglimento per una pluralità di motivi;

2.1-invero, in via pregiudiziale va dichiarata fondata l'eccezione di inutilizzabilità degli *"I message"* che l'Agenzia richiama a sostegno della propria tesi secondo cui il Ricorrente sarebbe stato l'amministratore di fatto della Società; condivisibilmente il Ricorrente evidenzia che, per quanto attiene alla tipologia della messagistica *"instant messaging system"*, come *"I message, whatsapp,"* *"l'archiviazione degli stessi avvenga esclusivamente sul singolo dispositivo telefonico senza lasciare alcuna traccia a differenza dei comuni messaggi sms, la cui archiviazione avviene attraverso la loro memorizzazione da parte delle compagnie telefoniche"* e, dunque, senza un'estrazione controllata e certificata degli stessi dal supporto informatico, non ne possa essere vantata la loro genuinità e, dunque, non possano essere fonte di prova in sede contenziosa; appare, pertanto, legittimamente applicabile alla fattispecie concreta dedotta in giudizio il condivisibile principio di diritto secondo cui *"È legittimo il provvedimento con cui il giudice di merito rigetta l'istanza di acquisizione della trascrizione di conversazioni, effettuate via 'wathsapp' e registrate da uno degli interlocutori, in quanto, pur concretandosi essa nella memorizzazione di un fatto storico, costituente prova documentale, ex art. 234 cod. proc. pen., la sua utilizzabilità è, tuttavia, condizionata all'acquisizione del supporto telematico o figurativo contenente la relativa registrazione, al fine di verificare l'affidabilità, la provenienza e l'attendibilità del contenuto di dette conversazioni."* [Sez. 5, Pen. Sentenza n. 49016 del 19/06/2017 Ud. (dep. 25/10/2017) Rv.

271856 – 01]; a ciò non può che conseguire la loro inutilizzabilità in questa sede, in carenza di una loro verificata e dimostrata genuinità; né può inficiare la correttezza di questa conclusione il richiamo che l'Agenzia fa, in sede di controdeduzioni, all'art.2700 cc., in riferimento a quanto affermato dai verificatori, sul punto, nel p.v.c. che ha originato l'atto impugnato; va, infatti, richiamato il principio, più volte affermato dalla Corte di Cassazione, secondo cui" Le attestazioni del curatore fallimentare, in quanto provenienti da un pubblico ufficiale, hanno valore di prova privilegiata ex art. 2700 c.c. quando abbiano per oggetto fatti da lui compiuti o che egli attesta essere avvenuti in sua presenza, ma non quando riguardino circostanze conosciute attraverso l'esame della documentazione dell'imprenditore dichiarato fallito, con la conseguenza che, ove l'Amministrazione finanziaria emetta un avviso di accertamento a seguito del disconoscimento di una nota di variazione intestata alla società fallita per fatture non pagate, anch'esse intestate alla società, le dichiarazioni del curatore fondate sull'esame di tali documenti non fanno piena prova del mancato pagamento." [Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 21994 del 12/10/2020 (Rv. 659356 - 01)]; cos' si esprime la Corte in motivazione" 1.2 - Il motivo è, comunque, infondato, nella parte in cui parte ricorrente deduce l'esistenza di piena prova della dichiarazione resa dal curatore quanto al contenuto delle risultanze contabili o della ulteriore documentazione ascrivibile all'imprenditore dichiarato fallito. Un atto avente pubblica fede, in quanto redatto da un pubblico ufficiale, assume valore probatorio in funzione dei fatti da esso attestati come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza, nonché quanto alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale e alle dichiarazioni a lui rese; diversamente, non vi è alcuna efficacia probatoria privilegiata in relazione al contenuto delle dichiarazioni rese al pubblico ufficiale da terzi, ovvero in relazione al contenuto di documenti formati dai suddetti terzi (Cass.,

Sez. V, 5 ottobre 2018, n. 24461; Cass., Sez. V, 24 novembre 2017, n. 28060), come anche in relazione ai fatti di cui i pubblici ufficiali abbiano notizia da altre persone o a quelli che si assumono veri in virtù di presunzioni o di personali considerazioni logiche (Cass., Sez. I, 30 maggio 2018, n. 13679). 1.3 - Tali principi sono applicabili al curatore del fallimento che, in quanto pubblico ufficiale, può attestare con piena prova i fatti da lui compiuti o avvenuti in sua presenza, rimanendo liberamente valutabile ogni altra circostanza di cui egli dia atto (Cass., Sez. I, 2 settembre 1998, n. 8704). Se, pertanto, tale piena prova può essere apprezzata in relazione alle attività da lui eseguite (esecuzione di un piano di riparto), altrettanto non può avvenire per le circostanze di cui egli abbia avuto conoscenza attraverso l'esame della documentazione dell'imprenditore dichiarato fallito."

2.2-è condivisibile principio di diritto quello per cui" L' amministratore di fatto di una società di capitali, pur privo di un'investitura formale, esercita sotto il profilo sostanziale nell'ambito sociale un'influenza, completa e sistematica, che trascende la titolarità delle funzioni, con poteri analoghi se non addirittura superiori a quelli spettanti agli amministratori di diritto, potendo concorrere con questi ultimi a cagionare un danno alla società, attraverso il compimento o l'omissione di atti di gestione, sicché anche nei suoi confronti può essere promossa l'azione di responsabilità."[Sez. 1 - ,Ordinanza n. 21730 del 08/10/2020 (Rv. 659274 - 01)]; se si fa applicazione di questo principio alla fattispecie concreta dedotta in giudizio, non può che conseguire l'infondatezza dell'assunto dell'Agenzia che il Ricorrente sia stato l'amministratore di fatto della Società; infatti i suddetti "I message", anche se genuini, l'unica cosa che potrebbero provare è l'esistenza di un rapporto di procacciatore di affari tra il Ricorrente e la Società, non certo un'influenza completa e dominante nella sua gestione;

2.3-ma, anche, fosse provato la qualifica del Ricorrente come amministratore di fatto della Stessa, comunque, non ne potrebbe conseguire alcuna responsabilità solidale in capo Lui per le sanzioni accertate in capo alla Società; infatti non può concretizzarsi una sua responsabilità amministrativa, per le sanzioni, stante il disposto dell'art. 7 d.l. 269/2003, entrato in vigore il 2 ottobre 2003, secondo cui" 1. Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica. 2. Le disposizioni del comma 1 si applicano alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data di entrata in vigore del presente decreto.3. Nei casi di cui al presente articolo le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, si applicano in quanto compatibili."; è infatti, oramai, consolidato orientamento giurisprudenziale della Corte di Cassazione, quello secondo cui" il D.L. n. 269/2003, art 7, comma 1...pone in via esclusiva a carico di società o enti con personalità giuridica le sanzioni relative al rapporto fiscale , prevedendo espressamente al comma 3 che alle situazioni previste dalla norma non sono più applicabili le regole del DLGSn.472/1997, ed in particolare non è più applicabile la responsabilità solidale a carico dell'amministratore (anche di fatto-secondo il consolidato indirizzo giurisprudenziale formatosi nel vigore della precedente disciplina)prevista dall'art.11 del detto decreto. La disposizione di diritto transitorio di cui all'art.7, comma 2, del menzionato decreto ha poi statuito che la nuova disciplina non ha efficaci retroattiva e si applica....posteriormente alla data di entrata in vigore del menzionato decreto"(cfr., in motivazione, sent.n°2016/4775) e ,con riferimento specifico all'amministratore di fatto, :"In tema di sanzioni amministrative tributarie, l'amministratore di fatto di una società, alla quale sia riferibile il rapporto fiscale, ne risponde direttamente qualora le violazioni siano

contestate o le sanzioni irrogate antecedentemente alla data di entrata in vigore del d.l. 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, stante la disposizione di diritto transitorio di cui all'art. 7, comma 2, del menzionato decreto e la disciplina precedentemente vigente dettata dagli articoli 3, comma 2, e 11 del d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472".[Sez. 5, Sentenza n. 9122 del 23/04/2014 (Rv. 630689 - 01)]; confermata poi da "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.[Sez. 5 - , Ordinanza n. 25284 del 25/10/2017 (Rv. 645980 - 01)]; conformemente cfr. da ultimo cass ord. n°8811/2021" Il principio secondo cui 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 opera nell'ipotesi di società artificiosamente costituita, poiché in tal caso la persona giuridica è una mera "fictio" creata nell'interesse della persona fisica, esclusiva beneficiaria delle violazioni, sicché non vi è alcuna differenza fra trasgressore e contribuente[Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 10975 del 18/04/2019 (Rv. 653682 - 01)]; "infine, questa Corte (Cass. civ., 7 novembre 2018, n. 28332) ha precisato che tale orientamento incontra un limite nella artificiosa costituzione ai fini illeciti della società di capitali, 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. Non opera pertanto il D.L. n. 269 del 2003, art. 7, secondo cui nel caso di rapporti fiscali facenti capo a persone giuridiche le sanzioni possono essere irrogate nei soli confronti dell'ente, in quanto detta norma intende regolamentare le ipotesi in cui vi sia una differenza tra trasgressore e contribuente e, in particolare, l'ipotesi di un amministratore di una persona giuridica che, in forza del proprio mandato, compie violazioni nell'interesse della persona giuridica medesima"; continua poi la Suprema Corte, con una considerazione che si attaglia perfettamente alla fattispecie concreta dedotta in giudizio, che "non emerge, infatti, dalla sentenza impugnata che l'Amministrazione abbia dedotto nelle proprie difese la questione della fittizietà della società, che sarebbe stata creata nell'esclusivo interesse del ricorrente.".

3-In conclusione, in accoglimento del ricorso l'atto impugnato va annullato; le spese di giudizio, quantificate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Commissione in accoglimento del ricorso annulla l'impugnato atto; le spese di giudizio quantificate in € 5000 (cinquemila), più oneri di legge e CUT, seguono la soccombenza.

Reggio Emilia li 13 aprile 2021

Il Presidente est.

