



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della CAMPANIA Sezione 20, riunita in udienza il 12/09/2024 alle ore 11:00 con la seguente composizione collegiale:

PERRINO ANGELINA, Presidente

GALASSO GIOVANNI, Relatore

PERNA DANIELE, Giudice

in data 12/09/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1780/2024 depositato il 13/03/2024

proposto da

Ag. Entrate Direzione Provinciale li Di Napoli - Piazza Duca Degli Abruzzi, 31 80142 Napoli NA

elettivamente domiciliato presso dp.2napoli@pce.agenziaentrate.it

contro

-

Difeso da

-

ed elettivamente domiciliato presso roberto.corbetta@lecco.pecavvocati.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 17883/2023 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado NAPOLI sez. 24 e pubblicata il 19/12/2023

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TF503MD03775-2022 IVA-ALTRO 2016

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TF503MD03775-2022 IRAP 2016

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 454/2024 depositato il 16/09/2024

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: *“riformare integralmente la sentenza impugnata e, per l'effetto, confermare la piena legittimità dell'operato dell'Ufficio Con condanna della parte appellata alla rifusione delle spese di giudizio”.*

Resistente/Appellato: *“integrale rigetto dell'appello avversario e conseguente integrale conferma della gravata sentenza. Il tutto rigettando ogni altra contraria istanza e/o eccezione venisse avanzata e con vittoria di spese, diritti ed onorari di lite e obbligo espresso di restituzione di quanto il contribuente abbia corrisposto o dovesse corrispondere in ragione dell'esecuzione dell'atto, inclusi interessi di qualsiasi tipo e rivalutazione monetaria”.*

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso proposto innanzi alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Napoli, impugnava (si riporta di seguito la ricostruzione della vicenda contenuta nella sentenza di primo grado) *“l'avviso di accertamento n. TF503MDO3775/2022 notificato quale amministratore di fatto, solidalmente responsabile, della società GROUP, relativo a pagamento della somma di euro 2.027.779,00 dovuta a titolo di imposta dalla suddetta società per l'anno 2016 ed euro 3.446.343,45 a titolo di sanzioni oltre interessi e relativi accessori.*

Il ricorrente contesta la qualità di amministratore di fatto della società Group e delle diverse società cooperative ad essa collegate, asserendo che le dichiarazioni rilasciate da alcuni dipendenti delle società subappaltatrici, con cui si attribuisce, impropriamente, il ruolo di amministratore, sono elementi insufficienti per superare le dichiarazioni di altri testi, di segno esattamente contrario, lo qualificano come un caporeparto, dipendente della Group che, per conto di quest'ultima, verificava giornalmente l'operato delle ditte subappaltatrici assicurando il corretto svolgimento delle commesse affidate. Anche sentito dagli organi di P.G. il 18.10.2019, ha dichiarato che la funzione svolta dalla era principalmente quella del servizio di qualità ovvero del controllo sulla corretta esecuzione degli appalti. Tale servizio era materialmente eseguito da Simone (responsabile della Soc. Coop.), sentito dagli organi di P.G. il 04.11.2019, ha confermato il ruolo svolto del contribuente nei termini sopra indicati, quale dipendente del consorzio che, una volta licenziato, ha cessato qualunque attività per conto di quest'ultima. Contesta inoltre, nel ricorso e con memoria illustrativa, la sussistenza delle operazioni sottostanti le fatture relative ai costi sopportati dalla GROUP, allegando relativa documentazione, tra cui la sentenza della CTP di Napoli di accoglimento del ricorso proposto avverso un avviso di accertamento relativo all'annualità del 2014. Deposita, ad integrazione della documentazione già versata in atti, 4 visure camerali rispettivamente delle società cooperative O.S.L. Obiettivo Lavoro, International, e Packaging, nonché estratto del CCNL Settore Terziario (art. 122 relativo alle mansioni attribuite ai quadri”.

L'Agenzia delle Entrate non si costituiva in giudizio.

Con sentenza n. 17883/2023 la CGT di primo grado accoglieva il ricorso.

Osservava infatti che *“in data 10/5/2022 nei confronti della società GROUP SRL, quale società che fornisce manodopera, è iniziata una verifica fiscale, per il periodo di imposta 2016-2020 a cura della Guardia di Finanza, dalla quale è scaturito, tra l'altro, il procedimento penale rubricato al n. 45138/2019 della Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano. Assume l'Agenzia delle Entrate che nel corso delle indagini sarebbe stato riscontrato che e avrebbero costituito e organizzato, fin dal 2012, un meccanismo fraudolento basato su un imponente giro di fatture soggettivamente inesistenti. La contestazione si è basata sull'asserto che quattro cooperative consorziate e subappaltatrici non fossero entità giuridicamente autonome, ma strutture societarie fittizie, solo formalmente separate dal soggetto appaltatore, create esclusivamente allo scopo di far gravare su di esse ogni sorta di debito tributario consentendo alla società madre e al cliente finale di conseguire notevoli vantaggi economici derivanti da un illecito risparmio fiscale.*

Su tali presupposti, l'Agenzia delle Entrate ha rivolto la richiesta di pagamento al ricorrente nella qualità di amministratore di fatto sia della _____ GROUP che delle società consortili.

Si precisa, in ordine al primo assunto, che la società _____ GROUP Srl è già stata oggetto di verifica per l'anno d'imposta 2014, alla quale è seguito l'avviso di accertamento n. TF503AA0056/2018, notificato in data 13/11/2017 ed impugnato innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale, che ha accolto il ricorso affermando, tra l'altro, anche l'effettività ed esistenza delle operazioni sottostanti intercorse con le società consorziali (sentenza n. 17646/18 poi confermata dalla Commissione Tributaria Regionale con successiva sentenza n. 7989/19). Si è quindi accertato che le fatture fossero effettivamente emesse in relazione a contratti di appalto per la esecuzione dei lavori da parte dei dipendenti delle società consortili in favore della _____.
La Commissione Tributaria ha quindi accolto il ricorso promosso dalla _____ e condannato l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese di giudizio.

Pertanto, con riferimento anche all'annualità del 2016, è possibile che i fatti a fondamento della richiesta non consentano di sostenere la contestazione e che anche le fatture relative ai costi per personale per quelle annualità non siano soggettivamente inesistenti.

Tanto premesso, con riferimento specifico al profilo concernente le richieste di pagamento rivolte al ricorrente _____ quale amministratore di fatto della _____ e delle società consortili, e quindi solidalmente responsabile per l'ente, in relazione al compimento di operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti nel 2016, questo Collegio evidenzia l'infondatezza ed inesistenza dei presupposti della richiesta di pagamento delle imposte che si ritiene siano state evase dalla _____ a prescindere da una più attenta valutazione della esistenza o inesistenza delle operazioni sottostanti alle fatture emesse dalla società consortili.

Si rileva, infatti, preliminarmente, l'assoluta genericità e aspecificità della richiesta, priva di una motivazione congrua ed adeguata. Si sottolinea che il pvc richiamato nell'atto impugnato fa riferimento in modo promiscuo al _____ senza specificare se si tratti di _____ odierno ricorrente, o di _____. Si osserva altresì che in nessun passaggio motivazionale si traggono elementi sui quali fondare l'assunto secondo il quale _____ fosse il dominus della rete di società collegate alla _____ nonché vero amministratore di quest'ultima, e non un mero dipendente, né emerge in alcun passaggio motivazionale che egli abbia esercitato poteri di gestione amministrativa e contabile o rappresentato in modo continuativo sulla società”.

Avverso tale sentenza ha proposto appello l'Agenzia delle Entrate, evidenziando che dagli atti emergevano numerosi elementi dai quali trarre il ruolo di amministratore di fatto della _____ Group S.r.l. rivestito da _____ tali elementi erano altresì confermati “dall'informativa di Polizia Giudiziaria redatta dalla Guardia di Finanza Compagnia Paderno (MI) nell'ambito del p.p. 45138/2019, allegata al processo verbale di constatazione del 14.06.2022 (già presente in atti) ed in esso richiamata nei suoi elementi essenziali” e depositata per la prima volta nel presente giudizio unitamente all'appello.

In tale documento si legge infatti che il sig. _____ “Sulla base degli elementi di riscontro complessivamente acquisiti, risulta aver affiancato _____ nell'amministrazione del sistema di frode col ruolo preminente di gestione del personale somministrato a carico delle varie società/cooperative coinvolte”. Inoltre, “Come già riportato nel capitolo dedicato a _____ anche il _____ è stato indicato quale referente/ amministratore della _____ GROUP e delle imprese ad essa collegate come di seguito riepilogato:

- _____ dipendente della _____ soc. coop , ha dichiarato: “.... Omissis... inizialmente il datore di lavoro era tale Orlandini (circa 3 anni) quindi è subentrato il signor _____ (circa 2 anni) Omissis...prima di _____ c'erano tale Simone _____ e tale _____ Omissis...nel periodo di assunzione per _____ soc. coop il responsabile di magazzino era tale Simone _____ e sopra di lui c'erano Luca e _____ omissis...” ;

- *Andrea*, dipendente della *soc. coop*, ha dichiarato che: - "... omissis... Il consorzio *GROUP* era amministrato da *e* che periodicamente venivano a controllare l'operato dei dipendenti Omissis... le varie cooperative hanno sempre avuto la disponibilità di uffici all'interno della *dove si appoggiavano l'impiegata Sonia e i vari capo reparto quando si riunivano con i referenti del Consorzio... (...)...* Quando venivano i *si appoggiavano a tali uffici ... omissis*";

- *Leonardi Antonino*, dipendente della *INTERNATIONAL soc.coop*, ha dichiarato:

- "... omissis di essere stato il responsabile dell'operatività e del personale utilizzato dalla cooperativa. Nello specifico giornalmente riceveva dalla *GROUP*, nelle persone di *e/o Stefano* le commesse da evadere il giorno successivo Omissis... che anche nel 2015 quando ha iniziato a lavorare nei magazzini di *Liscate* assunto dalla *COOP*, della quale non ricorda i referenti, le commesse gli venivano fornite da *e Stefano*, dipendenti del consorzio *GROUP... omissis...*";

- *D'Acquisto Cesare*, legale rappresentante della *Srl* e della *Srl*, presso gli stabilimenti delle quali operavano i dipendenti della *e della INTRENATIONAL*, ha dichiarato quanto segue: - "... omissis...ho conosciuto i sig.ri *Fabrizio*, *e suo nipote* circa 25 anni fa ... omissis... e da quei tempi abbiamo iniziato a collaborare con gli stessi. I *operavano presso i nostri stabilimenti già con altri consorzi e per quanto concerne la GROUP* la collaborazione è iniziata nell'anno 2012. La *Group* faceva sempre riferimento al *nonostante la stessa fosse intestata al sig. Alessandro se non erro fratello di* omissis... Tutte le cooperative consorziate con al *Group* e con i precedenti consorzi erano di fatto amministrare dai *Faccio* altresì presente che *si occupava della parte commerciale,* invece *si occupava della parte produttiva delle cooperative Riferisco inoltre che alla GROUP* abbiamo locato un ufficio nel comune di *Melzo*, in via *Montello n. 22*. Omissis... il costo veniva concordato con *i* in base ad ogni singola attività di lavorazione... omissis...".

Dagli elementi complessivamente compendiate nella presente informativa si ipotizza fondatamente il ruolo centrale di *quale ideatore e gestore dell'articolato sistema di frode perpetrato in danno dell'Erario attraverso la somministrazione illecita di manodopera, l'emissione/annotazione di fatture per operazioni inesistenti, l'omesso versamento delle imposte (anche mediante l'indebita compensazione) ed infine il riciclaggio del denaro frutto delle condotte delittuose. L'organizzazione del sistema fraudolento, come detto è incentrata su due/tre aziende (c.d. di riferimento) ovvero:*

- La *Group Srl* (e l'operatività parallela di *dal 2012 al 2018*;

- La *SRL/ Srl* dal 2018 in poi,

- Mediante le quali *ha provveduto a provvedere alla fornitura di manodopera assunta in seno a società "cartiere/filtro"..... omissis.....*

Per la predisposizione e la gestione delle varie fasi del sistema di frode di *si è avvalso della fattiva collaborazione di diversi soggetti:*

- - in primis dello zio *che, quantomeno, fino all'anno 2018, ha curato la gestione del personale per la somministrazione al cliente finale:*

- Del fratello *Alessandro* che si è alternato nell'amministrazione della *GROUP* e delle cooperative nelle quali veniva di volta in volta assunto il personale necessario.... Omissis".

Ha pertanto concluso per la riforma della sentenza di primo grado.

Si è costituito il _____ che ha resistito all'impugnazione, deducendo la tardività del deposito dell'informativa e, comunque, la scarsa rilevanza degli elementi dalla stessa risultanti, in considerazione del ruolo di dipendente della _____ Group S.r.l. di _____

All'esito dell'udienza del 12/9/2024, la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado per la Campania ha deciso la controversia.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello deve essere rigettato, sebbene la motivazione della sentenza di primo grado necessiti di essere integrata.

Occorre preliminarmente esaminare la questione circa l'applicabilità alla presente controversia (l'atto di appello è stato notificato il 27/2/2024) del nuovo testo dell'art. 58 d.lgs. 546/1992, introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. bb) d.lgs. 220/2023, giacché dalla soluzione di tale problema dipende l'utilizzabilità della documentazione depositata dall'Agenzia delle Entrate unitamente all'atto di appello.

Il nuovo testo della norma, infatti, stabilisce che: *"1. Non sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti, salvo che il collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile.*

2. Possono essere proposti motivi aggiunti qualora la parte venga a conoscenza di documenti, non prodotti dalle altre parti nel giudizio di primo grado, da cui emergano vizi degli atti o provvedimenti impugnati.

3. Non è mai consentito il deposito delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti, delle notifiche dell'atto impugnato ovvero degli atti che ne costituiscono presupposto di legittimità che possono essere prodotti in primo grado anche ai sensi dell'articolo 14 comma 6-bis".

L'art. 4 comma 2 d.lgs. 220/2023 contiene la disposizione transitoria secondo la quale *"Le disposizioni del presente decreto si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024, fatta eccezione per quelle di cui all'articolo 1, comma 1, lettere d), e), f), i), n), o), p), q), s), t), u), v), z), aa), bb), cc) e dd) che si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto".*

Il decreto in questione è entrato in vigore il 4/1/2024, e la norma *de qua* rientra tra quelle *"che si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto".*

È necessario quindi domandarsi se l'art. 58 nel nuovo testo trovi applicazione agli appelli introdotti a partire dal 4/1/2024, ovvero ai giudizi introdotti in primo grado a partire da tale data.

Va innanzi tutto evidenziato che la formulazione della disposizione transitoria è ambigua, in quanto non specifica quali tra le norme menzionate *"si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto"*; in altri termini non è possibile desumere dalla mera formulazione letterale della stessa che le norme che riguardano l'appello o il giudizio di legittimità si applicano *tout court* ai giudizi introdotti in appello o in cassazione a partire dal 4/1/2024, anche qualora tale soluzione dovesse determinare una violazione dei principi generali dell'ordinamento ovvero fosse in contrasto con la stessa ratio della riforma.

E non vi è dubbio che l'applicazione dell'art. 58 novellato agli appelli introdotti a partire dall'entrata in vigore

della riforma - dopo che il primo grado si è svolto con applicazione della disciplina previgente - sia incompatibile con i predetti principi e conduca a conseguenze che mettono in crisi la stessa coerenza interna della nuova disciplina.

La soluzione dell'immediata applicazione dell'articolo 58 (a tutti i processi introdotti in appello a partire dal 4/1/2024) appare innanzi tutto in contrasto insanabile con la tutela del legittimo affidamento delle parti. Sebbene per le norme processuali, in assenza di altra specificazione, operi il principio *tempus regit actum* (cfr., *ex multis*, Cass. 26654/2014; Cass. 6099/2000), per quelle in materia di prova, soprattutto quando la modifica sia radicale, sembrerebbe da prediligere la soluzione – possibile, nel caso di specie, come si vedrà - che tenga ferme le regole vigenti al momento del suo inizio per tutti i gradi del processo; la soluzione alternativa comporterebbe, per ovvi motivi, la violazione del principio di ragionevolezza (con la parte che, al momento dell'introduzione del giudizio di primo grado contava di poter produrre nuove prove in appello che si vede improvvisamente preclusa tale possibilità) e la conseguente illegittimità della norma ed è quindi da scartare (cfr. Corte Cost. sentenze nn. 39 del 2008, 138 e 87 del 2010, 236, 113, 80 e 1 del 2011). Ciò in quanto la Corte Costituzionale (sia pure in ambiti differenti) ha affermato che, sebbene rientri nella discrezionalità del legislatore la possibilità di stabilire l'efficacia retroattiva delle norme – o, il che è lo stesso, la modifica delle regole fondamentali del processo che operi anche su quelli in corso - anche quando queste pregiudichino diritti soggettivi perfetti, *“la tutela del valore del legittimo affidamento, il quale trova copertura costituzionale nell'articolo 3 della Costituzione”* gli impone, tuttavia, *“di non creare un regolamento irrazionale degli interessi e perciò suscettibile di frustrare l'affidamento dei cittadini nella sicurezza giuridica, che, invece, è elemento fondamentale dello Stato di diritto”* (Corte Cost. 216/2015).

Senza considerare che potrebbe configurarsi anche la violazione dell'art. 6 CEDU - e quindi dell'art. 117 della Costituzione, non producendo le norme della Convenzione effetti diretti nell'ordinamento interno, né costituendo autonomi parametri di legittimità costituzionale (cfr. in tal senso C. Cost. 348/2007; C. Cost. 349/2007; Cass. SS.UU. 6891/2016) - qualora *“la legge retroattiva segni l'«ingerenza del legislatore nell'amministrazione della giustizia allo scopo di influenzare la risoluzione di una controversia»* (Corte eur. diritti dell'uomo 11 dicembre 2012, *De Rosa c. Italia*; 14 febbraio 2012, *Arras e altri c. Italia*, *id.*, Rep. 2012, voce *Diritti politici e civili*, nn. 166, 186; 7 giugno 2011, *Agrati e altri c. Italia*, *id.*, 2013, IV, 1; 31 maggio 2011, *Maggio e altri c. Italia*, *id.*, Rep. 2011, voce *cit.*, n. 177; 10 giugno 2008, *Bortesi e altri c. Italia*; 29 marzo 2006, *Scordino e altri c. Italia*, *id.*, Rep. 2006, voce *cit.*, n. 133). In particolare, ha rimarcato quella corte, le circostanze addotte per giustificare misure retroattive devono essere *«trattate con la massima circospezione possibile»* (sentenza 14 febbraio 2012, *Arras e altri c. Italia*), di guisa che lo stato del giudizio, il grado di consolidamento dell'accertamento e la prevedibilità dell'intervento legislativo, nonché la circostanza che lo Stato sia parte in senso stretto della controversia (sentenze 22 ottobre 1997, *Papageorgou c. Grecia*; 27 maggio 2004, *Ogis Institut Stanislas e altri c. Francia*) sono elementi utili ad orientare il giudizio di violazione dell'art. 6 Cedu da parte di norme innovative che incidono retroattivamente su controversie in corso” (così Cass. SS.UU. 27074/2016, in motivazione). È pur vero che la norma in esame non è *stricto sensu* retroattiva, ma è altrettanto vero che, come già osservato, essa, modificando le regole processuali in tema di prova anche con riguardo ai processi pendenti, sia certamente idonea ad incidere retroattivamente sul loro esito e quindi difficilmente compatibile con l'art. 6 CEDU alla luce delle pronunce della Corte Europea sopra richiamate.

Non è un caso, del resto, che l'art. 79 del d.lgs. 546/1992 prevedesse, nel testo originario, che *“1. Le disposizioni di cui agli articoli 57, comma 2, e 58, comma 1, non si applicano ai giudizi già pendenti in grado d'appello davanti alla commissione tributaria di secondo grado e a quelli iniziati davanti alla commissione tributaria regionale se il primo grado si è svolto sotto la disciplina della legge anteriore”*.

Tale norma appare significativa perché – con riferimento proprio alla disciplina in esame - dimostra che, quando si introducono modifiche rilevanti alla disciplina delle prove in grado di appello, le stesse vanno applicate ai giudizi che iniziano in primo grado dopo la loro entrata in vigore, giacché diversamente si violerebbe la tutela dell'affidamento delle parti processuali e, conseguentemente, il principio di ragionevolezza, nonché il diritto ad un equo processo riconosciuto dall'art. 6 CEDU. Inoltre, se è vero che

la disposizione *de qua* è stata introdotta con il d.lgs. 546/1992, è pur vero che il legislatore del 2023 non ha ritenuto di modificarla (se non aggiornando la denominazione degli organi di giustizia tributaria), dimostrando così di considerare ancora valido il principio che da essa si può trarre.

Infine, non è di ostacolo all'interpretazione che qui si propone la giurisprudenza di legittimità (Cass. 21606/2021; Cass. 6590/2017) formatasi in ordine all'art. 345 comma 3° c.p.c. a seguito della modifica introdotta con d.l. 83/2012 conv. in l. 134/2012 (che ha escluso la possibilità, nel processo civile di appello, di produrre nuovi documenti che il collegio *"ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa"*); la S. C. ha in tale ipotesi applicato *sic et simpliciter* il principio *tempus regit actum* sulla base della sola considerazione che in qual caso non vi era una norma transitoria che riguardasse la fattispecie. Occorre tuttavia considerare che, nel caso dell'art. 345 c.p.c., la modifica introdotta dal d.l. 83/2012 era di portata assai più limitata, giacché non interveniva a modificare il principio in materia di produzione di nuovi documenti in appello - che era già quello del divieto - limitandosi invece a rimuovere una delle eccezioni a tale divieto (quella prevista nel caso in cui il collegio ritenesse indispensabili ai fini della decisione i documenti prodotti), sicché l'interpretazione contenuta nella giurisprudenza richiamata appare compatibile con il principio di ragionevolezza. Del tutto diverso sarebbe ove una soluzione analoga si adottasse anche con riguardo al nuovo testo dell'art. 58 d.lgs. 546/1992 che rivoluziona radicalmente il principio in materia di produzione di nuovi documenti in appello, introducendo per la prima volta il divieto - laddove in precedenza la produzione era consentita - con alcune eccezioni. Né potrebbe osservarsi, per ridimensionare la portata della riforma che in precedenza l'art. 58 comma 1° prevedeva già significativi limiti in materia di prove costituenti, essendo queste ultime sostanzialmente estranee al giudizio tributario di natura quasi esclusivamente documentale. Non sembra infine casuale che, quando un'analoga rivoluzione è intervenuta con riguardo al processo civile, con la modifica dell'art. 345 c.p.c. operata dall'art. 52 l. 353/1990, è stato previsto che la stessa si applicasse ai giudizi instaurati (in primo grado) dopo il 30 aprile 1995.

Tanto premesso, va rilevato che, nel caso di specie, vi sono elementi sia testuali che logici che inducono a ritenere che il nuovo testo dell'art. 58 sia applicabile solo ai giudizi introdotti in primo grado a partire dal 4/1/2024, unica soluzione che, come evidenziato innanzi, non essendo in insanabile contrasto con la formulazione della norma transitoria, appare conforme ai principi sopra indicati tutelati dalla Costituzione e dalla CEDU.

A quanto fin qui esposto può aggiungersi che un dato testuale sembrerebbe addirittura imporre la soluzione prospettata, a meno di non voler ritenere che la riforma sia caratterizzata da un'intrinseca illogicità.

Ed infatti, il terzo comma dell'art. 58 esclude in ogni caso la possibilità di depositare in appello, per la prima volta, quei documenti relativi a contestazioni formali sollevate in ordine agli atti impositivi (deleghe, notifiche, procure, atti di conferimento di poteri, ecc.) facendo riferimento, tuttavia, alla possibilità che tali documenti siano prodotti nel giudizio di primo grado *"anche ai sensi dell'art. 14 comma 6 bis"* d.lgs. 546/1992.

Tale comma, introdotto dall'art. 1 comma 1 lett. d) d.lgs. 220/2023, stabilisce che *"In caso di vizi della notificazione eccepiti nei riguardi di un atto presupposto emesso da un soggetto diverso da quello che ha emesso l'atto impugnato, il ricorso è sempre proposto nei confronti di entrambi i soggetti"*.

Può quindi affermarsi che il sistema delineato dal nuovo art. 58 d.lgs. 546/1992 impone limiti assai stretti alla produzione, per la prima volta in grado d'appello, di nuovi documenti che hanno contenuto probatorio (comma 1°), mentre esclude del tutto la produzione in appello di documenti volti a dimostrare la correttezza formale degli atti impositivi (comma 3°); tale ultimo divieto è tuttavia bilanciato dall'obbligo di convenire in giudizio anche il soggetto che ha notificato l'atto presupposto quando venga lamentato un vizio dell'atto impugnato derivante da tale omessa (o viziata) notifica. La ratio delle norme è evidente; è frequente nella pratica che l'ente convenuto in giudizio non sia in possesso delle notifiche degli atti presupposti eseguite da soggetti diversi e che, per tale motivo, provveda solo in appello alla produzione dei documenti nel frattempo acquisiti da altri enti; alla preclusione assoluta di tale facoltà contenuta nel nuovo testo della norma, fa da contrappeso l'obbligo per il contribuente di convenire in giudizio anche il soggetto che ha notificato l'atto

presupposto e che, dunque, dovrebbe essere in possesso dei documenti attestanti la notifica, affinché possa depositarli già nel giudizio di primo grado.

È chiaro però che tale meccanismo può funzionare solo ove fin dal primo grado di giudizio fosse vigente l'obbligo di convenire anche il soggetto che ha notificato l'atto presupposto. E poiché tale obbligo opera solo con riguardo ai ricorsi proposti in primo grado a partire dal 4/1/2024, deve concludersi che anche l'art. 58 nel nuovo testo va applicato ai soli giudizi introdotti in primo grado a partire da tale data.

Va infine evidenziato che non si ignora che è stata sollevata dalla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado per la Campania (ordinanza del 7/7/2024 n. 1658) questione di legittimità costituzionale del 3° comma dell'art. 58 d.lgs. 546/1992 come modificato dal d.lgs. 220/3023 *“per contrarietà agli artt. 3, primo comma, 24, secondo comma, 102, primo comma, 111, primo e secondo comma, della Costituzione”*; tale ordinanza ha un rilievo assolutamente marginale in ordine alla questione esaminata in questa sede, in quanto riguarda solo la presunta illegittimità costituzionale del comma 3° dell'art. 58 d.lgs. 546/1992 che, ad avviso della CGT, determinerebbe una disparità di trattamento tra le parti e si limita ad affermare - in maniera non condivisibile, per quanto fin qui esposto – a sostegno della rilevanza della questione, che tale norma sarebbe immediatamente applicabile agli appelli introdotti a partire dal 4/1/2024 in base alla disposizione transitoria.

Ritenuto dunque, in considerazione di quanto fin qui esposto, che la nuova formulazione dell'art. 58 d.lgs. non operi nel presente processo (ma solo in quelli introdotti in primo grado a partire dal 4/1/2024) e che sia dunque utilizzabile senza alcun limite la documentazione depositata dall'Agenzia delle Entrate, deve osservarsi che perché l'amministratore possa rispondere delle sanzioni irrogate alla società è necessario che quest'ultima costituisca una mera *fictio* come avviene di solito per le società cartiere (cfr., ad esempio, Cass. 29038/2021 e Cass. 10975/2019); infatti, *“l'applicazione della norma eccezionale introdotta dall'art. 7 d.l. n. 269 del 2003 presuppone che la persona fisica, autrice della violazione, abbia agito nell'interesse e a beneficio della società rappresentata o amministrata, dotata di personalità giuridica, poiché solo la ricorrenza di tale condizione giustifica il fatto che la sanzione pecuniaria, in deroga al principio personalistico, non colpisca l'autore materiale della violazione ma sia posta in via esclusiva a carico del diverso soggetto giuridico (società dotata di personalità giuridica) quale effettivo beneficiario delle violazioni tributarie commesse dal proprio rappresentante o amministratore; viceversa, «qualora risulti che il rappresentante o l'amministratore della società con personalità giuridica abbiano agito nel proprio esclusivo interesse, utilizzando l'ente con personalità giuridica quale schermo o paravento per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio personale vantaggio», verrebbe meno la ratio giustificatrice dell'applicazione dell'art. 7 d.l. n. 269 del 2003, diretto a sanzionare la sola società con personalità giuridica, e deve essere ripristinata la regola generale secondo cui la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce la persona fisica autrice dell'illecito (v. Cass. n. 28332 del 7/11/2018; Cass. n. 10975 del 18/04/2019; Cass. n. 32594 del 12/12/2019; Cass. n. 25757 del 13/11/2020; Cass. n. 29038 del 20/10/2021)”* (cfr. Cass. 23231/2022, in motivazione).

Nel caso di specie, a parte i dubbi circa la natura di mera *fictio* della Group S.r.l. (posta in discussione dalle tre sentenze depositate dall'appellato con riguardo all'annualità 2014 ed alla posizione di Alessandro e è necessario preliminarmente verificare ciò che costituisce oggetto principale dell'appello e cioè se può ritenersi raggiunta la prova, anche per presunzioni, della gestione dell'impresa da parte di (Cass. 2586/2014).

Al riguardo non può che confermarsi quanto già osservato dal Giudice di prime cure, non essendo sufficienti gli elementi risultanti dallo stralcio dell'informativa depositata dall'appellante.

Ed infatti, da tale documento risulta che è stato amministratore della Coop dall'8/11/2013 al 2/12/2014 e viene indicato come amministratore della Group S.r.l., unitamente a da Andrea dipendente della Soc. Coop, mentre un'altra dipendente della medesima società ne riconosce una generica posizione di *“datore di lavoro”*. Antonino Leonardi, dipendente della International Soc. Coop., ha dichiarato che riceveva da Stefano e

le *“commesse da evadere il giorno successivo”*. Infine, Stefano D'Acquisto, legale rappresentante della S.r.l. e della S.r.l., ha affermato che *“tutte le cooperative consorziate con la Group e con i precedenti consorzi erano di fatto amministrate dai*

Non c'è altro.

Tali dichiarazioni, già di per sé non determinanti, appaiono ancor meno significative ove si consideri che:

- era dipendente della Group S.r.l. tra il 2015 ed il 2017 quale impiegato con incarico direttivo della Group S.r.l., circostanza che spiegherebbe le ragioni per le quali impartiva direttive ai dipendenti;
- non compare nelle pur numerose conversazioni telefoniche intercettate e riportate nel PVC del 14/6/2022 riguardanti invece la posizione di
- non vi sono altri elementi significativi, quali potere di operare sui conti correnti, atti formali compiuti per conto della Group S.r.l., ecc.

In definitiva, a tutto voler concedere, può ritenersi che fosse coinvolto nella vicenda (anche quale amministratore di altre società), ma non è possibile desumere dagli elementi sopra riportati che lo stesso fosse amministratore di fatto della Group S.r.l..

Per tutto quanto esposto, l'appello deve essere rigettato.

La particolare complessità della vicenda e delle questioni giuridiche trattate, nonché l'opinabilità degli elementi di fatto valutati, giustifica la compensazione delle spese del presente grado di giudizio.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado per la Campania, definitivamente pronunciando sull'appello proposto avverso la sentenza n. 17883/2023 della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Napoli, così provvede:

- rigetta l'appello e, per l'effetto, conferma la sentenza impugnata;
- compensa le spese del presente grado di giudizio.

Così deciso in Napoli, il 12 settembre 2024.

L'estensore

La Presidente

Dr. Giovanni Galasso

Dr.ssa Angelina Perrino