

Pubblicato il 21/07/2022

N. 01201/2022 REG.PROV.COLL.
N. 00265/2022 REG.RIC.



R E P U B B L I C A I T A L I A N A

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

Il Tribunale Amministrativo Regionale per il Veneto

(Sezione Terza)

ha pronunciato la presente

SENTENZA

sul ricorso numero di registro generale 265 del 2022, proposto da Idrogen S.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dagli avvocati Bruno Barel, Luigi Ferrajoli, Federica Bardini, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia;

contro

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Distrettuale dello Stato, domiciliata *ex lege* in Venezia, piazza S. Marco, 63;

per l'annullamento

- del provvedimento prot. n. 1250 del 14 gennaio 2022 emesso dall'Agenzia Dogane e Monopoli – Direzione Territoriale III per il Veneto e il Friuli-Venezia Giulia – Ufficio delle Dogane di -OMISSIS- con il quale è stata respinta l'istanza della Società Idrogen S.r.l. presentata il 02.04.2021 tramite la piattaforma AIDA/Anagrafica Traders e protocollata in ingresso al n. A/12063, per l'autorizzazione allo stoccaggio di prodotti energetici presso depositi di terzi in qualità di trader ai sensi ai sensi della Legge 27 dicembre

2017 n. 205 e del decreto 12 aprile 2018 del Ministro dell'Economia e delle Finanze;

- della comunicazione dei motivi ostativi all'accoglimento dell'istanza ai sensi dell'art. 10 bis, L. n. 241/1990, prot. n. 35324 del 12 novembre 2021.

Visti il ricorso e i relativi allegati;

Visto l'atto di costituzione in giudizio dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 6 luglio 2022 il dott. Paolo Nasini e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale;

Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

FATTO

In data 2 aprile 2021, la società ricorrente ha presentato all'Agenzia delle Dogane l'istanza di autorizzazione ad operare come "Trader" tramite la piattaforma AIDA/Anagrafica Traders, che è stata acquisita con il prot. A/12063.

Con nota prot. 35324/RU del 12 novembre 2021, la P.a resistente ha comunicato alla società ricorrente i seguenti motivi ostativi all'accoglimento dell'istanza, ai sensi dell'art. 10 *bis*, l. n. 241/1990:

a) in relazione all'art. 23, comma 11, TUA, il rappresentante legale -OMISSIS- della società COMI S.r.l., socio unico della Idrogen S.r.l., avente stessa sede legale, risulta imputato nei procedimenti n. 2408/19 r.g. e 7054/19 r.g. g.i.p. incardinati presso il Tribunale di -OMISSIS- per gravi reati tributari e finanziari e, nelle more dell'udienza per la discussione del rito abbreviato, è stato destinatario della misura cautelare -OMISSIS- e del decreto di sequestro preventivo;

b) violazione dell'art. 25, comma 5, TUA, poiché l'impianto di distribuzione stradale sito nel Comune di -OMISSIS-, la cui gestione è stata data in concessione dalla Idrogen S.r.l. alla società MA.PA. S.r.l., è stato sequestrato e

il legale rappresentante di tale società è stato denunciato all'autorità giudiziaria per reati connessi alla violazione del divieto di commercializzazione di gasolio non conforme alle specifiche qualitative di legge;

c) la società non dispone di un capitale sociale sufficiente, di una redditività e di risorse economico - finanziarie tali da poter giustificare l'operatività quale trader di prodotti energetici.

Ne sono seguite le osservazioni di parte ricorrente, e, in data 14 gennaio 2022, il provvedimento prot.

RegistroUfficiale/1250/14-01-2022 con il quale l'Amministrazione resistente ha respinto l'istanza di parte ricorrente in considerazione: di quanto indicato nella comunicazione di motivi ostativi; del fatto che le osservazioni di parte ricorrente non potevano essere accolte per le seguenti ragioni:

a) COMI detiene la totalità delle quote sociali di Idrogen, sicché ne esercita "anche di fatto, la gestione e il controllo"; il legame tra le due società emerge anche dal fatto che -OMISSIS- (legale rappresentante di Idrogen S.r.l.) riveste, all'interno della stessa COMI, la qualifica di procuratore speciale con i più ampi poteri di rappresentanza, gestione e di firma;

b) la concessione in gestione a soggetto terzo dell'impianto di distribuzione stradale di carburanti rientra all'ambito della solidarietà fiscale ai sensi dell'art. 25, comma 5, T.U.A., e evidenzia la scarsa affidabilità ed incuria gestoria di Idrogen, incorsa non solo in culpa *in eligendo*, sulla scelta del conduttore dell'impianto, ma anche in gravissima culpa in vigilando sull'andamento dell'impianto concesso in gestione;

c) l'inadeguatezza delle risorse societarie è da riferire non solo alle risorse economiche e finanziarie ma anche a quelle impiantistiche;

d) ai sensi dell'art. 1, comma 945, l. 27 dicembre 2017, n. 205, il rilascio della autorizzazione allo stoccaggio di prodotti energetici, è prevista solo per i soggetti che intendono avvalersi di un deposito fiscale o di un deposito di destinatario registrato dei quali non siano titolari, mentre, nel caso di specie, COMI S.r.l. risulta sia titolare del 100% delle quote dell'istante, sia titolare del

diritto di proprietà e della prescritta autorizzazione regionale di esercizio del deposito di cui l'istante stesso intende avvalersi per lo stoccaggio dei propri prodotti energetici.

Avverso il provvedimento che precede, indicato in parte motiva, parte ricorrente ha proposto impugnazione, con ricorso depositato in data 15 febbraio 2022, chiedendone l'annullamento sulla scorta dei seguenti motivi:

1. la P.a. non avrebbe fatto corretta applicazione degli artt. 1, commi 948 e 950, l. n. 205/2017 e 23, comma 6, TUA, nonché dell'art. 2, d.m. 12 aprile 2018, perché le circostanze valorizzate riguardano tale -OMISSIS-, legale rappresentante della Comi S.r.l., il quale non riveste alcun ruolo nell'ambito Idrogen S.r.l. e in relazione al quale l'Amministrazione non ha provato l'effettivo esercizio di poteri di controllo nei confronti della società ricorrente; a -OMISSIS-, poi, sarebbero stati conferiti esclusivamente poteri di firma e rappresentanza "nell'ambito della direzione commerciale della Società conferente la procura e con limitazione all'ordinaria amministrazione"; la mera pendenza di un -OMISSIS- e l'adozione di misure cautelari non rientrano fra le situazioni che ostano all'accoglimento dell'istanza (oltre al fatto che la misura cautelare nei confronti di -OMISSIS- era stata già revocata dal GIP in data 03.04.2021); la situazione ostativa consistente nella commissione di gravi e ripetute violazioni alle disposizioni che disciplinano l'accisa, l'imposta sul valore aggiunto e i tributi doganali, andrebbero imputate a Comi S.r.l.; la ricorrente ha istituito un Organismo di Vigilanza a composizione collegiale che assicura la verifica dell'adeguatezza del modello organizzativo adottato ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001;

2. le contestazioni sul difetto di conformità del gasolio commercializzato riguardano un soggetto terzo, MA.PA. S.r.l., e non Idrogen S.r.l., né il suo legale rappresentante e amministratore; non sussisterebbero, poi, i presupposti dell'art. 23, comma 6, TUA; ancora, non sarebbe configurabile una responsabilità per colpa in *eligendo* o *vigilando*, perché l'art. 25, comma 5, TUA non troverebbe applicazione nella fattispecie in esame, in quanto

prevede la responsabilità solidale del titolare dell'impianto di distribuzione stradale in caso di violazione degli obblighi derivanti dalla gestione dell'impianto stesso ai soli fini fiscali, e non relativi al rispetto della composizione dei combustibili;

3. l'assenza di un capitale sociale sufficiente e la mancanza di redditività e risorse economico-finanziarie, nonché risorse impiantistiche adeguate, non sarebbero circostanze rientranti nelle previsioni normative tipiche applicabili al caso di specie;

4. Comi S.r.l. è una società che svolge prevalentemente attività di locazione immobiliare, e non risulta intestataria né della licenza di deposito fiscale, né dell'autorizzazione ad operare come destinatario registrato; inoltre, non sarebbe esclusa, per il titolare di un deposito fiscale di prodotti energetici di cui all'art. 23 TUA, la possibilità di conseguire anche l'autorizzazione per la quale è causa, ai sensi dell'art. 1, comma 946, l. n. 205/2017.

Si è costituita in giudizio l'Amministrazione resistente contestando l'ammissibilità e fondatezza del ricorso e chiedendone il rigetto.

Le parti hanno depositato memorie difensive.

All'esito dell'udienza del 6 luglio 2022 la causa è stata trattenuta in decisione.

DIRITTO

1. Premessa normativa.

La fattispecie in esame si inquadra nell'ambito di operatività dell'art. 1, commi 945 e ss., l. n. 205 del 2017 (c.d. legge di bilancio 2018).

Ai sensi del comma 945, dell'art. 1, <<il soggetto che intende avvalersi, per lo stoccaggio di prodotti energetici, di un deposito fiscale o del deposito di un destinatario registrato di cui rispettivamente agli articoli 23 e 8 del testo unico di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, dei quali non sia il titolare, è preventivamente autorizzato dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli all'esercizio di tale attività, previa presentazione di apposita istanza. L'autorizzazione di cui al presente comma ha validità biennale e ai soggetti autorizzati è attribuito un codice identificativo>>.

Il comma 946, prevede, invece, per i soggetti che risultino già titolari, nel territorio nazionale, di un deposito fiscale di prodotti energetici, di cui all'art. 23 TUA, la “sostituzione” dell'autorizzazione con una “comunicazione”, di validità annuale, da trasmettere all'Agenzia delle dogane e dei monopoli, prima di iniziare l'attività di cui al comma 945; l'efficacia della medesima comunicazione è comunque vincolata alla permanenza delle condizioni richieste per la vigenza dell'autorizzazione ovvero della licenza già ottenute per l'esercizio del deposito fiscale.

Il comma 947, quindi, precisa che l'attività di stoccaggio dei prodotti energetici presso un deposito fiscale o presso il deposito di un destinatario registrato è consentita solo successivamente all'acquisizione, da parte dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, dell'atto di assenso del depositario autorizzato o del destinatario registrato ai soggetti autorizzati ai sensi del comma 945 ed ai soggetti che hanno effettuato la comunicazione di cui al comma 946. Il medesimo atto di assenso è riferito a ciascun impianto ed è trasmesso, dal depositario autorizzato o dal destinatario registrato, all'ufficio delle dogane competente in relazione all'ubicazione del deposito medesimo.

Il comma 948 prevede che <<l'autorizzazione di cui al comma 945 é negata e l'istruttoria per il relativo rilascio è sospesa allorché ricorrano, nei confronti del soggetto di cui al medesimo comma 945, rispettivamente le condizioni di cui ai commi 6 e 7 dell'articolo 23 del testo unico di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504; la medesima autorizzazione è revocata allorché ricorrano, nei confronti dello stesso soggetto, le condizioni di cui al comma 9 del medesimo articolo 23>>.

Ai sensi dell'art. 949, <<l'Agenzia delle dogane e dei monopoli sospende l'autorizzazione di cui al comma 945 allorché ricorrano, nei confronti del soggetto di cui al medesimo comma 945, le condizioni di cui all'articolo 23, comma 8, secondo periodo, del testo unico di cui al decreto legislativo n. 504 del 1995. Trova altresì applicazione quanto disposto dal comma 8, primo periodo, del predetto articolo 23, qualora ricorrano le condizioni ivi previste

nei confronti del soggetto di cui al comma 945. L'autorizzazione è sempre sospesa dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, anche su segnalazione dell'Agenzia delle entrate, qualora il soggetto autorizzato di cui al comma 945 sia incorso in violazioni gravi degli obblighi stabiliti in materia di IVA>>.

A tale proposito, l'art. 23, comma 6, TUA, prevede che l'autorizzazione è negata ai soggetti nei cui confronti, nel quinquennio antecedente la richiesta, sia stata pronunciata sentenza irrevocabile di condanna ai sensi dell'articolo 648 del codice di procedura penale, ovvero sentenza definitiva di applicazione della pena su richiesta, ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale, per reati di natura tributaria, finanziaria e fallimentare e per i delitti non colposi previsti dai titoli II, V, VII, VIII e XIII del libro secondo del codice penale, per i quali sia prevista la pena della reclusione. La predetta autorizzazione è altresì negata ai soggetti nei confronti dei quali siano in corso procedure concorsuali o siano state definite nell'ultimo quinquennio, nonché ai soggetti che abbiano commesso violazioni gravi e ripetute, per loro natura od entità, alle disposizioni che disciplinano l'accisa, l'imposta sul valore aggiunto e i tributi doganali, in relazione alle quali siano state contestate sanzioni amministrative nell'ultimo quinquennio.

Il comma 7, quindi, prevede che l'istruttoria per il rilascio dell'autorizzazione <<è sospesa fino al passaggio in giudicato della sentenza conclusiva del - OMISSIS-, qualora nei confronti del soggetto istante sia stato emesso, ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale, decreto che dispone il giudizio per uno dei reati indicati nel comma 6>>.

Infine, il comma 950, dell'art. 1, l. n. 205 del 2017 precisa che <<nel caso di persone giuridiche e di società, le disposizioni di cui ai commi 948 e 949 in materia di diniego, di sospensione e di revoca dell'autorizzazione di cui al comma 945 nonché di sospensione dell'istruttoria per il rilascio della medesima autorizzazione, si applicano anche qualora le condizioni previste ai medesimi commi 948 e 949 ricorrano con riferimento alle persone che ne rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione,

nonché alle persone che ne esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo>>.

La norma sostanzialmente ripropone, in modo quasi pedissequo, nell'ambito della disciplina speciale in esame, il testo dell'art. 23, comma 11, TUA ai sensi del quale <<nel caso di persone giuridiche e di società, l'autorizzazione e la licenza sono negate, revocate o sospese, ovvero il procedimento per il rilascio delle stesse è sospeso, allorché le situazioni di cui ai commi da 6 a 10 ricorrano, alle condizioni ivi previste, con riferimento a persone che ne rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione, nonché a persone che ne esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo>>.

Il d.m. 12 aprile 2008, attuativo dei commi da 945 a 959, art. 1, l. n. 205 del 2017, disciplina, ai sensi dell'art. 1, le modalità con le quali sono identificati dalla P.a. i soggetti che intendono stoccare propri prodotti energetici, sottoposti ad accisa presso «depositi ausiliari», ex artt. 23 e 8, comma 1, TUA, di cui non risultino esercenti.

L'art. 2, prevede che <<i soggetti di cui all'art. 1 che non sono esercenti di un deposito di cui all'art. 23 del TUA presentano un'istanza telematica prima dell'inizio dello stoccaggio dei propri prodotti energetici presso un deposito ausiliario>>

Ai sensi dell'art. 3, comma 3, <<l'Ufficio delle dogane, previo riscontro dell'avvenuto pagamento del diritto annuale dovuto ai sensi dell'art. 1, comma 954, della legge n. 205 del 2017, rilascia, entro trenta giorni dalla presentazione dell'istanza o dall'eventuale integrazione della stessa, l'autorizzazione che permette lo stoccaggio presso i depositi ausiliari e attribuisce al soggetto autorizzato il codice identificativo. L'Ufficio delle dogane nega l'autorizzazione di cui all'art. 1 qualora nei confronti del soggetto di cui all'art. 1 si sia verificata una delle condizioni previste, per il predetto diniego, dall'art. 1, comma 948, della legge n. 205 del 2017>> (ovvero le ipotesi di cui all'art. 23, comma 6, TUA).

L'art. 4, infine, prevede che <<i soggetti di cui all'art. 1, titolari nel territorio nazionale di un'autorizzazione o di una licenza di esercizio di deposito fiscale di prodotti energetici, non revocate o sospese ai sensi dell'art. 23 del TUA, che intendono operare lo stoccaggio dei propri prodotti energetici presso un deposito ausiliario di cui non siano esercenti, effettuano apposita comunicazione telematica, almeno trenta giorni prima di iniziare l'attività di stoccaggio, all'Ufficio delle dogane territorialmente competente sul proprio deposito fiscale>>.

Da ultimo, rileva nel presente giudizio anche l'art. 25 TUA (recante “Deposito e circolazione di prodotti energetici assoggettati ad accisa”), il quale al comma 5 prevede che <<per i depositi di cui al comma 1 ed al comma 2, lettera a), nei casi previsti dal secondo comma dell'art. 25 del regio decreto 20 luglio 1934, n. 1303, la licenza viene rilasciata al locatario al quale incombe l'obbligo della tenuta del registro di carico e scarico. Per gli impianti di distribuzione stradale di carburanti la licenza è intestata al titolare della gestione dell'impianto, al quale incombe l'obbligo della tenuta del registro di carico e scarico. Il titolare della concessione ed il titolare della gestione dell'impianto di distribuzione stradale sono, agli effetti fiscali, solidalmente responsabili per gli obblighi derivanti dalla gestione dell'impianto stesso>>.

2. Sul secondo motivo di ricorso.

La P.a. resistente ha argomentato il diniego, tra le altre ragioni, in applicazione dell'art. 25, comma 5, TUA, da ultimo richiamato.

In particolare, viene in esame la fattispecie relativa ad un impianto di distribuzione stradale di carburanti, sito in -OMISSIS- (-OMISSIS-), gestito dalla società MA.PA. srl, ma in titolarità della odierna ricorrente, sottoposto a sequestro per accertate violazioni riguardanti la commercializzazione di gasolio non conforme da parte di MA.PA. srl.

La norma pone una responsabilità in capo al concessionario per omessa vigilanza e controllo sul gestore dell'impianto con riguardo ai soli effetti fiscali

riconducibili alla violazione degli obblighi derivanti dalla gestione dell'impianto stesso.

Nel caso di specie le contestazioni sollevate nei confronti della società Ma.Pa. srl, che hanno condotto al -OMISSIS- a carico del relativo rappresentante legale, concernono il reato di cui all'art. 515 c.p. (Frode nell'esercizio del commercio), in quanto i prodotti detenuti nell'impianto di distribuzione stradale di carburanti non erano conformi alle disposizioni di legge.

L'Amministrazione resistente non ha precisato, né nel preavviso di rigetto, né nel provvedimento di diniego, quale sarebbe la rilevanza "fiscale" delle violazioni che precedono.

Solo nell'ambito del presente giudizio, e quindi con motivazione sostanzialmente postuma, la P.a. ha argomentato nel senso che la violazione ascritta al gestore del distributore stradale e la correlata violazione dell'obbligo di vigilanza e controllo da parte del concessionario, avrebbero un riflesso sul piano della solidarietà fiscale così come previsto dalla norma invocata.

Secondo la P.a., infatti, l'abbassamento del grado di infiammabilità del carburante, derivante dall'aggiunta di altre sostanze, ad esempio oli di risulta di scarso pregio o anche acqua, comporterebbe un illecito aumento di massa di carburante per autotrazione, con conseguente evasione dell'accisa.

Non si tratta di una mera precisazione della motivazione adottata nel provvedimento impugnato, oltre al fatto che le argomentazioni dell'Amministrazione avrebbero richiesto un approfondimento in ordine agli aspetti tecnici e quantitativi rilevanti al fine di comprendere la portata effettiva delle violazioni sotto il profilo fiscale.

Pertanto, *in parte qua*, il provvedimento impugnato deve ritenersi illegittimo per difetto di adeguata motivazione.

3. Sul terzo motivo di ricorso.

Come ricordato più sopra, l'Amministrazione resistente ha contestato a parte ricorrente la mancanza dei requisiti economico – finanziari, nonché

impiantistici, per il rilascio dell'autorizzazione richiesta.

Secondo la P.a., così come argomentato in sede di giudizio, l'Amministrazione finanziaria potrebbe legittimamente pretendere la dimostrazione della sussistenza in capo al soggetto richiedente di <<altri requisiti comunque indispensabili al regolare esercizio dell'attività di trader, come, per il caso di specie, quelli relativi a risorse economiche, finanziarie e alle caratteristiche impiantistiche, in ragione del fatto che la materia è sovente soggetta ad abusi, quali frodi in materia di Iva>>.

La tesi e le argomentazioni dell'Amministrazione non sono condivisibili.

I commi 945 e ss., art. 1, l. n. 205 del 2017, individuano, come sopra visto, in relazione ai depositi "ausiliari" di stoccaggio, specificamente i casi in relazione ai quali può essere negato il rilascio dell'autorizzazione e tra questi non vi è un accertamento in concreto della insufficienza di risorse economiche, finanziarie, impiantistiche, né un tale riferimento è rinvenibile nel d.m. 12 aprile 2008, laddove si descrivono i contenuti obbligatori dell'istanza.

Né potrebbe ammettersi, in mancanza di una previsione esplicita da parte della norma attributiva del potere, un generico ed implicito potere della P.a. di valutare altri e non meglio specificati requisiti dalla stessa ritenuti indispensabili per il rilascio dell'autorizzazione per la quale è causa.

Inconferente risulta, poi, il riferimento operato da parte resistente, nel presente giudizio, all'art. 1, comma 1077, l. n. 30 dicembre 2020, n. 178, ai sensi del quale <<per i depositi costieri di oli minerali e i depositi di stoccaggio dei medesimi prodotti, autorizzati rispettivamente ai sensi dell'articolo 57, comma 1, lettera b), del decreto-legge 9 febbraio 2012, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 aprile 2012, n. 35, e dell'articolo 1, comma 56, lettera a), della legge 23 agosto 2004, n. 239, eccettuati i depositi di stoccaggio di gas di petrolio liquefatti, la validità e l'efficacia della variazione della titolarità o del trasferimento della gestione sono subordinate alla preventiva comunicazione di inizio attività da trasmettere alle competenti autorità amministrative e all'Agenzia delle dogane e dei monopoli, nonché al

successivo nulla osta, rilasciato dalla medesima Agenzia previa verifica, in capo al soggetto subentrante, della sussistenza del requisito dell'affidabilità economica nonché dei requisiti soggettivi prescritti dagli articoli 23 e 25 del testo unico di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504; il predetto nulla osta è rilasciato entro sessanta giorni dalla ricezione della comunicazione>>.

La norma infatti, da un lato, fa esplicito riferimento ai soli <<oli minerali e i depositi di stoccaggio dei medesimi prodotti>>; dall'altro lato esclude dall'ambito di applicazione i <<depositi di stoccaggio di gas di petrolio liquefatti>>.

Anche *in parte qua*, pertanto, il provvedimento risulta illegittimo.

4. Sul quarto motivo di ricorso.

Comi srl risulta proprietaria del deposito commerciale "ausiliario" per il quale è causa, sito in -OMISSIS-, -OMISSIS-, via -OMISSIS- (dove hanno sede legale sia la predetta società, che Idrogen srl che la società Nuova Petroli E GROUP srl), e l'Amministrazione ha sottolineato come la stessa sia intestataria dell'autorizzazione amministrativa all'esercizio del deposito in questione, rilasciata dalla Regione il 13 marzo 2019.

Il deposito predetto, però, è gestito dalla società Nuova Petroli E GROUP srl, titolare, a detta dell'Amministrazione stessa, della licenza fiscale di esercizio di deposito commerciale rilasciata dalla Dogana di -OMISSIS- in data 1 ottobre 2019.

Riservata ogni valutazione al paragrafo che segue in ordine al rapporto tra Comi srl e Idrogen srl, va rilevato come in relazione al presupposto dell'"alterità" della titolarità del deposito ausiliario rispetto al richiedente l'autorizzazione, il soggetto da prendere in considerazione nel caso di specie non sia Comi srl, pur proprietaria dello stesso, ma Nuova Petroli E Group srl quale effettivo esercente l'attività di deposito per la quale è titolare di relativa licenza fiscale.

Infatti, come si può notare rileggendo in combinato disposto il comma 950, dell'art. 1, l. n. 205 del 2017 e gli artt. 1, 2, e 4, d.m. 12 aprile 2008, la normativa fa riferimento all' "esercente" il deposito, sicché laddove vi sia "scissione" tra titolarità del deposito e ed esercizio in concreto dell'attività di deposito, il soggetto di riferimento è l'effettivo esercente.

Nel caso di specie, l'effettivo esercente l'attività di deposito è NP. E GROUP SRL e in relazione a quest'ultima, sebbene nel -OMISSIS- di cui si è già fatto cenno -OMISSIS- sia stato qualificato come amministratore di fatto della medesima (e -OMISSIS-, similmente a quanto accaduto con riferimento a Comi srl, in seguito al sequestro delle quote di partecipazione di Nuova Petroli, ne ha assunto la carica di procuratore speciale), la P.a. resistente non ha effettuato alcuna valutazione in ordine ai rapporti con le altre due società in esame, sì che non è possibile giudicare l'eventuale non alterità sostanziale della stessa rispetto ad Idrogen srl e Comi srl, anche perché Nuova Petroli E Group srl è in titolarità al 100% di tale -OMISSIS-, formalmente amministratore unico della medesima.

Pertanto, anche *in parte qua* il provvedimento impugnato risulta illegittimo.

5. Sul primo motivo di ricorso.

Venendo ora al primo motivo di ricorso, occorre premettere che la normativa applicabile alla fattispecie in oggetto (non solo i commi 945 e ss, art. 1, l. n. 205 del 2017, ma anche la disciplina del TUA e in particolare l'art. 23, commi 6 e 11 in combinato disposto tra loro) è "speciale" in quanto volta a disciplina un particolare settore caratterizzato da rischi di frodi fiscali, peraltro di rilievo anche comunitario, con particolare riferimento all'imposta sul valore aggiunto. L'interpretazione della suddetta normativa, quindi, non può non tenere conto di quanto precede, sicché l'utilizzo da parte delle diverse disposizioni di concetti giuridici che rimandano ad altri settori o materie dell'ordinamento, può, a seconda dei casi, dover essere considerato, sotto il profilo ermeneutico in modo autonomo.

Si è ricordato che il comma 950 dell'art. 1, l. n. 205 del 2017 riprende quasi pedissequamente l'art. 23, comma 11, TUA, stabilendo che nel caso di persone giuridiche e di società, le disposizioni di cui ai commi 948 e 949 in materia di diniego, di sospensione e di revoca dell'autorizzazione di cui al comma 945 nonché di sospensione dell'istruttoria per il rilascio della medesima autorizzazione, si applicano anche qualora le condizioni previste ai medesimi commi 948 e 949 ricorrano con riferimento alle persone che ne rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione, nonché alle persone che ne esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo. Questa norma è rilevante in quanto sostanzialmente estende alla persona giuridica “anche” fatti e atti - incidenti in senso negativo sulla sfera giuridica della stessa – posti in essere da un soggetto non in nome e per conto della persona giuridica medesima (di talché verrebbe ad operare il principio della immedesimazione organica), ma dallo stesso posti in essere al di fuori dell'ambito operativo della persona giuridica in questione, e ciononostante, in ragione del ruolo particolare che lo stesso riveste in quest'ultima, incidono in concreto sull'affidabilità della stessa e giustificano l'eventuale diniego, sospensione o revoca di autorizzazione.

È chiaro che, alla luce del sopra ricordato carattere speciale della normativa in esame e del contesto nel quale questa viene ad essere applicata, la suddetta disposizione deve ritenersi essere volta ad escludere che le autorizzazioni per le quali è causa vengano rilasciate o mantenute in capo a soggetti che, pur essendo società o persone giuridiche (come tali potendo godere, in termini generali, dello “schermo” della personalità giuridica), presentino una situazione “interna” di inaffidabilità - si potrebbe dire - “derivata” poiché uno degli “organi” che a vario titolo rivestono o esercitano funzioni di amministrazione, rappresentanza, direzione, gestione e controllo, sia interessato da quegli stessi eventi e situazioni che giustificano il diniego, la sospensione o la revoca dell'autorizzazione.

È evidente l'approccio sostanzialistico della normativa in esame: da ciò, allora, non può che conseguire un'analisi e una valutazione parimenti sostanzialistica degli elementi di fatto a disposizione nel presente giudizio e un approccio alla disciplina delle società di capitali che tenga conto del combinato disposto della normativa speciale in esame e delle particolarità del caso di specie.

Partendo proprio dalle circostanze di fatto, va ricordato che Idrogen srl è in proprietà al 100% di Comi srl, che a sua volta è in proprietà al 100% dell'unico socio -OMISSIS-, il quale ne è anche amministratore unico, laddove amministratore di Idrogen srl è il figlio -OMISSIS-.

La natura "personale" ed evidentemente "personalistica" delle due compagini in questione e del rapporto che lega viene ancor più dimostrato dal fatto che -OMISSIS- è colui il quale ha assunto il ruolo di procuratore di Comi srl, nel momento in cui il padre, sottoposto a -OMISSIS-, ha subito la misura cautelare personale e quella reale di sequestro delle quote societarie.

Peraltro, sempre a conferma dello stretto rapporto che lega le persone fisiche alle persone giuridiche "correlate" al deposito "ausiliario" per il quale è causa, il legale rappresentante di Idrogen srl, sempre in conseguenza del soprariocordato -OMISSIS- e dei provvedimenti cautelari che ne sono derivati, ha assunto il ruolo di procuratore speciale anche di Nuova Petroli E Group srl, di talché in capo alla stessa persona sono stati concentrati, sia pure in misure diverse, poteri gestori relativi a tutte le società in questione, le quali, peraltro, hanno la sede legale proprio nel luogo in cui si trova il deposito ausiliario in oggetto.

Mentre il riferimento al ruolo di -OMISSIS- è utile solo per capire il grado di sostanziale e reale collegamento e, per meglio dire, di intersezione tra le realtà societarie in questione (perché -OMISSIS- non risulta essere stato attinto da contestazioni "personali"), si è citata Nuova Petroli E Group srl in quanto è proprio in relazione alla stessa che -OMISSIS- è stato coinvolto nel -OMISSIS-, le gravi violazioni tributarie, con riflessi penali, ad esso ascritte

riguardando appunto la ritenuta, dagli inquirenti, co-amministrazione di fatto da parte dello stesso della Nuova Petroli.

È opportuno ricordare, poi, che l'oggetto sociale di Idrogen srl comprende sia l'attività di commercio al dettaglio di carburante per autotrazione, sia l'attività di commercio all'ingrosso, senza deposito, di combustibili solidi, liquidi, gassosi, e di prodotti derivati (prodotti petroliferi e lubrificanti per autotrazione, di combustibili per riscaldamento), in particolare benzina senza piombo, e diesel ulsd.

Dall'altro lato, l'oggetto sociale di Comi srl comprende, tra l'altro, il commercio all'ingrosso e al minuto, l'importazione ed esportazione di prodotti petroliferi e derivati, a dimostrazione della stretta correlazione tra le due società anche sotto il profilo oggettivo.

Essendo questo il complessivo contesto di fatto di riferimento, ecco che, ai fini dell'interpretazione dell'art. 23, comma 11, TUA, assume un significato particolarmente stringente la previsione dell'art. 2359, comma 1, n. 2, c.c., ai sensi del quale <<sono considerate società controllate le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria>>.

Nel caso di specie, da un lato, Comi srl non solo ha i voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante sull'assemblea di Idrogen srl, ma essendo il socio unico di quest'ultima, proprietaria al 100%, di fatto e sostanzialmente “è” l'assemblea, ovvero uno degli organi che concorrono alla “gestione” (in senso lato) e “controllo” della società, sia pure con le particolari caratteristiche e declinazioni tipiche delle società a responsabilità limitata.

Dall'altro lato, Comi srl è di proprietà del solo -OMISSIS- che – a prescindere dalla situazione contingente relativa agli effetti dei provvedimenti cautelari nell'ambito del -OMISSIS- più volte citato - ne costituisce, quindi, non solo l'unico socio (di talché anche in tal caso è “lui” l'assemblea, nel senso sopra detto), ma ne è anche il rappresentante legale, cosicché di fatto la compagine societaria fa totalmente capo a lui, sul piano della titolarità e della gestione.

Se si combinano i due profili sopra descritti si comprende come di fatto il doppio “schermo” societario non possa, per la particolarità del caso di specie, fare velo al fatto che uno dei due organi “gestori” (in senso lato) di Idrogen – l’assemblea – fa integralmente capo, in via mediata, a -OMISSIS-, per mezzo, in via immediata, di Comi srl.

Se a ciò si aggiunge il carattere sempre più accentuatamente “personalistico” delle società a responsabilità limitata, specie laddove, come nel caso di specie, le compagini societarie siano di fatto riconducibili a uno o due persone di riferimento, è evidente come l’applicazione del comma 950, dell’art. 1, l. n. 205 del 2017, sopra ricordato, non possa che condurre alla valorizzazione delle gravi e ripetute violazioni emerse a carico di -OMISSIS- nell’ambito del citato -OMISSIS- quali circostanze ostative al rilascio dell’autorizzazione in favore di Idrogen srl.

Pertanto, il primo motivo di ricorso deve essere respinto.

6. In conclusione.

Alla luce di quanto sopra esposto, il ricorso deve essere respinto in applicazione del principio secondo il quale << quando un provvedimento amministrativo è fondato su una pluralità di autonomi motivi, la legittimità di uno solo di essi è sufficiente a sorreggerlo mentre l'eventuale illegittimità di uno solo o più degli altri motivi non basta a determinarne l'illegittimità. (Cons. St., sez. III, n. 4373 del 2021)>> (Cons. Stato, sez. IV, 26 aprile 2022, n. 3167).

Attesa la particolarità della controversia le spese di lite devono essere integralmente compensate.

P.Q.M.

Il Tribunale Amministrativo Regionale per il Veneto (Sezione Terza), definitivamente pronunciando sul ricorso, come in epigrafe proposto, lo respinge.

Spese di lite compensate.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Venezia nella camera di consiglio del giorno 6 luglio 2022 con
l'intervento dei magistrati:

Alessandra Farina, Presidente

Mara Bertagnolli, Consigliere

Paolo Nasini, Primo Referendario, Estensore

L'ESTENSORE

Paolo Nasini

IL PRESIDENTE

Alessandra Farina

IL SEGRETARIO