



**REPUBBLICA ITALIANA**  
**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

ERNESTINO BRUSCHETTA	Presidente
GIOVANNI LA ROCCA	Consigliere
LUNELLA CARADONNA	Consigliere – Rel.
TANIA HMEJAK	Consigliere
FRANCESCO FEDERICI	Consigliere

Oggetto: sanzioni amministrative tributarie; art.7 del decreto legge n. 269 del 2003; art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997. Notaio.

26/03/2024 P.U.  
R.G. 27144/2022

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso n. 27144/2022 proposto da:

Agenzia delle Entrate, nella persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i cui uffici è domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12.

- ricorrente -

contro

██████████ rappresentato e difeso, come da procura speciale in calce al controricorso, anche in via tra loro disgiunta, dall'Avv. ██████████

██████████ e dall'Avv. ██████████ con domicilio eletto presso lo studio di quest'ultima, in Roma, ██████████

- controricorrente -



avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della LOMBARDIA n. 1421/2022, depositata in data 8 aprile 2022, non notificata;

udita la relazione della causa udita svolta nella pubblica udienza del 26 marzo 2024, dal Consigliere Lunella Caradonna;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale, dott. Roberto Mucci, che ha concluso per il rigetto del ricorso;

### FATTI DI CAUSA

**1.** La Commissione tributaria regionale ha rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti della sentenza della Commissione tributaria provinciale di Pavia, n. 342/2020, depositata in data 16 luglio 2020, che aveva accolto il ricorso presentato da [REDACTED]

[REDACTED] avente ad oggetto l'atto con il quale erano state irrogate le sanzioni previste dall'art. 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997.

**2.** La Commissione tributaria regionale non ha ritenuto condivisibile la prospettazione erariale, in quanto l'art. 7, comma primo, del decreto legge n. 269 del 2003 non era espressamente riferito solo ai dipendenti, amministratori e rappresentanti che avevano agito in nome e per conto della società al cui interno operavano o che avevano commesso la condotta sanzionabile, mentre l'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997 era applicabile, in deroga con quanto stabilito dall'art. 7 citato, solo nel caso in cui la persona fisica, esterna alla compagine societaria e autrice della violazione, perseguiva un interesse proprio o, quantomeno, diverso da quello societario e che, nel caso di specie, l'Ufficio non aveva provato, in maniera attendibile, l'effettivo interesse che [REDACTED] aveva perseguito, per sé, con la stipula degli atti in contestazione e la stessa Agenzia delle Entrate aveva dato atto che il flusso finanziario generato da tali atti veniva *«distratto a favore dei promotori ed organizzatori dell'associazione sia*



*per essere rivestito (recte: reinvestito) in altre società del gruppo che per finalità personali»; non rilevava nemmeno l'orientamento giurisprudenziale secondo cui l'art. 7, comma 1, del decreto legge n. 269 del 2003, non era applicabile alle società «cartiere», non essendo stato dimostrato il coinvolgimento del contribuente nella creazione e nella gestione di tali società e il beneficio da lui direttamente conseguito dalle operazioni in contestazione, tenuto anche conto delle predette società che gestivano, in via esclusiva, le predette compagini societarie e dei guadagno fiscale conseguito da queste ultime.*

3. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a due motivi.

4. [REDACTED] resiste con controricorso e memoria.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

1. Il primo mezzo deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 5, 9 e 11 del decreto legislativo n. 472 del 1997 e dell'art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003, convertito nella legge n. 326 del 2003, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.. La sentenza impugnata era viziata essendo pacifico che, nel caso in esame, le violazioni constatate erano state legittimamente attribuite a [REDACTED] in quanto soggetto autore delle violazioni e coobbligato con riferimento alle sanzioni irrogate in concorso con i trasgressori. La Commissione tributaria regionale aveva erroneamente affermato che la sussistenza dello schermo societario nei cui confronti era stata svolta una mera attività professionale da parte di un professionista esterno alla compagine sociale risultava, ai sensi dell'art. 7 del decreto legge n. 260 del 2003, preclusiva dell'operatività dell'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997, con esclusione della relativa responsabilità concorrente del predetto professionista nelle violazioni accertate, nonostante la clausola di compatibilità prevista dall'art. 7, comma 3, del decreto legge n. 360 de 2003. Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate





correttamente aveva esteso la disciplina del concorso anche all'*extraneus*, quindi al professionista che aveva contribuito alla realizzazione dell'illecito (e non alla creazione e gestione delle società cartiere), come era stata descritta, alle pagine 3 e ss., dell'atto di contestazione (*«numero di cessione avvenute in tempi ristrettissimi, consapevolezza di trovarsi di fronte a delle società rappresentate solo formalmente da taluni soggetti, ma riconducibili di fatto al signor Saïd che però non ricopriva alcun ruolo ufficiale all'interno delle società coinvolte nelle cessioni di crediti, il mancato compimento di qualunque atto di indagine diretto ad appurare la legalità degli atti che si apprestava ad autenticare, la consapevolezza dei numerosi passaggi societari di crediti di cui non appurava in alcun modo la esistenza almeno formale»*). Inoltre, le cessioni dei crediti erano state numerose e concatenate e il Notaio era a conoscenza dei passaggi all'interno delle diverse società, tutti ideati, gestiti e richiesti dallo stesso soggetto, tanto da appuntare tutti i passaggi sul frontespizio del primo atto, intercorso tra la società [REDACTED] s.r.l. e la società [REDACTED] s.r.l.; i fascicoli, poi, acquisiti presso il Notaio contenevano numerose bozze degli atti corrette di pugno dal Notaio che permettevano di ipotizzare una operosa collaborazione nella redazione degli atti e non solo la loro autenticazione. Sussistevano, pertanto, tutti gli elementi che legittimavano l'applicazione dell'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

**1.1** Il motivo è fondato.

**1.2** E' necessario premettere che l'oggetto del giudizio è l'atto di contestazione n. [REDACTED] con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva irrogato le sanzioni di cui all'art. 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997 e all'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997 (cfr. pag. 2 del ricorso per cassazione e pag. 2 del controricorso) e che, con la censura formulata (violazione sia dell'art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003, sia dell'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del



1997), l'Ufficio (*ritenendo concordemente ai giudici di secondo grado che l'art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003 non trovava applicazione, oltre che nei confronti degli amministratori, dipendenti e rappresentati, anche nei riguardi di soggetti che non avevano posto in essere atti in nome della società, ma avessero effettuato una compartecipazione nel compimento del disegno criminoso*) ha ribadito che le violazioni contestate a [REDACTED] erano state attribuite allo stesso in quanto soggetto autore delle violazioni e coobbligato ai sensi dell'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997 e che era stato provato il coinvolgimento nelle operazioni di frode da parte del contribuente, sostenendo, altresì, che il contribuente, nella sussistenza dello schermo societario, in presenza di colpa grave o dolo e di un diretto vantaggio, non versava nella situazione di esonero previsto dalla disposizione e di conseguenza rispondeva direttamente della propria azione od omissione.

**1.3** L'ambito cognitivo della presente fattispecie deve, dunque, ricondursi, sulla premessa fattuale che la sanzione è stata applicata a [REDACTED] ai sensi dell'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997, ai presupposti applicativi dell'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997 e al rapporto di detta norma con l'art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 236 del 2003.

**1.4** Come è stato affermato da autorevole dottrina, la disciplina delle sanzioni amministrative tributarie ha costituito oggetto, nel corso del tempo, di numerosi interventi del legislatore, che hanno riguardato, in ultimo, anche il tema del responsabile per la sanzione nel caso di violazioni riferibili alla persona giuridica e mentre in un primo momento il sistema sanzionatorio si è caratterizzato, in ossequio ai principi di matrice penalistica e alla volontà di allineare il sistema sanzionatorio tributario alla disciplina generale sulle sanzioni amministrative di cui alla legge n. 689 del 1981, per una «personalizzazione» della sanzione, rivolta a punire l'effettivo autore dell'illecito (decreto legislativo n. 473





del 1997), in un secondo momento, con il decreto legge n. 269 del 2003, la portata del principio di personalità è stata mitigata, istituendo la responsabilità esclusiva degli enti dotati di personalità giuridica che traggono beneficio dal compimento della violazione del precetto fiscale (art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003).

**1.5** Più in particolare, il legislatore del 1997, che ha dettato le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, in ossequio al principio di personalità di matrice penalistica, ha individuato quale soggetto responsabile per la sanzione amministrativa l'autore della violazione, mentre con l'art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003 (norma inserita in un decreto legge recante «Disposizioni urgenti per favorire lo sviluppo e per la correzione dell'andamento dei conti pubblici»), tale disciplina è stata modificata, prevedendo che *«le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica»*, così ridimensionando il principio della personalità (art. 2, comma 2, del decreto legislativo n. 47 del 1997) secondo cui è la trasgressione materiale del precetto fiscale a innescare la reazione punitiva dell'ordinamento (e non il diretto beneficio ottenuto dal contribuente). Si legge specificamente nella relazione illustrativa al disegno della legge di conversione del decreto legge n. 269 del 2003 (n. 2518-Senato) che *«L'art. 7 introduce il principio della riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie. L'articolo introduce disposizioni innovative rispetto al sistema sanzionatorio delineato dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. In deroga al principio della riferibilità della sanzione alla persona fisica, di cui all'art. 2, comma 2, del D.Lgs. n.472/ 1997 e al principio di solidarietà, di cui all'art. 11 dello stesso Decreto legislativo, si prevede la responsabilità esclusiva della persona giuridica per la sanzione amministrativa allorché questa sia relativa al rapporto fiscale della stessa persona giuridica. In tal caso, quindi, è obbligato a sopportare*



*l'onere della sanzione un soggetto diverso da quello che ha commesso l'illecito».*

**1.6** In tale contesto normativo, anche questa Corte si è posta la questione se l'art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003, nell'innovare le regole dettate dal decreto legislativo n. 472 del 1997, avesse definitivamente escluso l'esigibilità della sanzione dalla persona fisica, identificando nella compagine sociale l'unico soggetto passivo, quando dotato di personalità giuridica, e ciò soprattutto alla luce del fatto che il comma 3 del citato art. 7 prevede che *«nei casi di cui al presente articolo le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, si applicano in quanto compatibili».*

**1.7** Tanto premesso, secondo l'orientamento di questa Corte, cui questo Collegio intende dare continuità, *«In materia di sanzioni amministrative tributarie vige il principio (mutuato dal diritto penale) della responsabilità personale dell'autore della violazione stabilito dall'art.2 comma 2 del d.lgs. n.472 del 1997, secondo cui "la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso la violazione". In deroga a tale principio, nonché in deroga all'art.11 del d.lgs. n.472 del 1997 che prevede la responsabilità solidale delle società (con o senza personalità giuridica) nel cui interesse ha agito la persona fisica autrice della violazione, l'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, convertito nella legge 326 del 2003, ha stabilito che "le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società od enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica". L'applicazione della norma eccezionale introdotta dal citato art. 7 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, viene meno la ratio che giustifica*





*l'applicazione dell'art. 7 del 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. Conferma tale conclusione l'art.11 del d.lgs. n.472 del 1997, il quale prevede la responsabilità solidale delle società senza personalità giuridica per le sanzioni amministrative irrogate a carico della persona fisica autrice della violazione, qualora la violazione sia stata commessa "nell'interesse" della società rappresentata o amministrata; ciò significa, a contrariis, che qualora la persona fisica autrice della violazione non abbia agito nell'interesse della società, ma abbia perseguito un interesse proprio o comunque diverso da quello sociale, non sussiste la responsabilità solidale per le sanzioni amministrative della società priva di personalità giuridica, ed allo stesso modo non sussiste la responsabilità esclusiva della società dotata di personalità giuridica ex art. 7 d.l. n. 269 del 2003, ma trova applicazione la regola generale sulla responsabilità personale dell'autore della violazione commessa nell'interesse esclusivamente proprio» ( cfr. per tutte Cass., 9 maggio 2019, n. 12334).*

**1.8** Dunque questa Corte ha precisato che l'applicazione della norma eccezionale introdotta dall'art. 7 del decreto legge n. 326 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 (cfr. Cass., 1 aprile 2022, n. 10651; Cass. 22 novembre 2021, n. 36037; Cass. 10 ottobre 2021, n. 29038; Cass. 13 novembre 2020, n. 25757; Cass., 18 aprile 2019, n. 10975) e che qualora risulti che il rappresentante o l'amministratore della società con personalità giuridica abbiano agito nel proprio esclusivo interesse o comunque per un interesse diverso da quello sociale o che abbiano artificialmente costruito una società per fini illeciti e personali e





dunque la struttura societaria costituisca un mero strumento fittizio per conseguire un proprio vantaggio fiscale indebito, viene meno la *ratio* che giustifica l'applicazione dell'art. 7 del decreto legge 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 (cfr. Cass., 29 ottobre 2021, n. 30755; Cass., 30 marzo 2021, n. 8811; Cass., 18 aprile 2019, n. 10975; Cass., 8 marzo 2017, n. 5924; Cass., 7 novembre 2018, n. 28331; Cass., 28 agosto 2013, n. 19716).

**2.** Diversa, tuttavia, ad avviso di questo Collegio, è la questione che concerne la compatibilità dell'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997 con l'art. 7, comma 1, del decreto legge n. 269 del 2003, nell'ipotesi in cui l'autore della violazione non abbia alcuna relazione con l'ente giuridico, dovendosi precisare, in proposito, che, sul punto, la giurisprudenza di questa Corte, formatasi con riferimento alla figura dell'amministratore di fatto, ha finito per applicare i principi affermati in tale ipotesi anche alle fattispecie nelle quali non vi era relazione alcuna tra l'ente giuridico e l'agente (come nel caso in esame dove viene in rilievo la figura del notaio che ha stipulato gli atti di cessione dei crediti).

**2.1** Ed infatti, questa Corte ha evidenziato che le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica, sono esclusivamente a carico della persona giuridica anche quando sia gestita da un amministratore di fatto (e gli stessi principi sono stati applicati, come già detto, anche con riferimento alla persona fisica, soggetto terzo, quali il consulente o, come nella specie, il notaio), non potendosi fondare un eventuale concorso di quest'ultimo nella violazione fiscale, atteso che il disposto di cui all'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997, non può costituire deroga all'art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003, ad esso successivo, che invece prevede l'applicabilità delle disposizioni



del decreto legislativo n. 472 del 1997, solo quando compatibili (Cass., 22 maggio 2020, n. 9448, 9449, 9450 e 9451; nello stesso senso, Cass., 6 giugno 2022, n. 18116; Cass., 18 aprile 2019, n. 10975; Cass., 7 novembre 2018, n. 28331; Cass., 25 ottobre 2017, n. 25284; Cass., Cass., 8 marzo 2017, n. 5924, Cass., 11 marzo 2016, n. 4775; Cass., 28 agosto 2013, n. 19716, citate) e che la qualifica di soggetto «interno» o «esterno» all'ente personificato non rileva al fine di individuare le fattispecie per le quali può realizzarsi un siffatto concorso, in quanto l'inequivocabile dato testuale dell'art. 7 esclude *tout court* l'operabilità dell'istituto, a prescindere da qualsivoglia rapporto organico o fattuale con l'ente personificato (Cass., 22 maggio 2020, nn. 9448, 9449, 9450 e 9451 e, più di recente, Cass., 13 novembre 2020, n. 25757 e Cass. 7 settembre 2023, n. 26057).

**2.2** Più specificamente, questa Corte, con le ordinanze nn. 9448, 9449, 9450 e 9451 del 22 maggio 2020, ha chiarito che:

- ) l'esclusione del concorso sanzionabile di terzi concorrenti nella violazione della contribuente persona giuridica è fondata, sull'inequivoco dato testuale del ridetto art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003, il quale tanto nel titolo («Riferibilità esclusiva alla persona giuridica...»), quanto nel disposto («...sono esclusivamente a carico della persona giuridica...»), esprime in maniera chiara la volontà legislativa di riferire le sanzioni amministrative tributarie esclusivamente alla persona giuridica contribuente (in conformità alla dichiarata intenzione, espressa nella relazione governativa al decreto legge in questione, di superare, quanto meno per le strutture imprenditoriali complesse, lo schema personalistico di imputazione delle sanzioni previgente);
- ) tale assunto trova conferma nella clausola di compatibilità di cui al terzo comma della stessa norma, sull'applicabilità del precedente art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997, al fine di configurare il





concorso di ulteriori soggetti nella stessa violazione, indipendentemente dalla sussistenza, o meno, di una loro relazione organica (formale o fattuale) con la stessa persona giuridica;

-) non è rilevante l'ipotetica illegittimità costituzionale del trattamento deteriore che si assume riservato, per effetto del cosiddetto «doppio binario», ai terzi concorrenti «esterni» nelle violazioni commesse da una contribuente che non sia una persona giuridica, atteso che essa non potrebbe comunque giustificare un'interpretazione adeguatrice dell'art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003 che si risolvesse nell'estensione del ritenuto peggior trattamento anche a chi (come nel caso di specie) abbia concorso nelle violazioni tributarie di una persona giuridica, conducendo, in violazione del principio di legalità, alla creazione di una fattispecie di responsabilità che il legislatore ha, invece, espressamente escluso, limitandola esplicitamente alla sola contribuente dotata di personalità giuridica.

**2.3** Si tratta di un orientamento, quello specificamente riguardante la incompatibilità dell'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997 con l'art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003, che, con specifico riferimento alle figura che viene in rilievo nella vicenda in esame (notaio), non può essere condiviso e ciò proprio sul presupposto che l'art. 7, comma 3, del decreto legge n. 269 del 2003, esige che l'interprete ricerchi quali regole dettate dal decreto legislativo n. 472 del 1997 (di impronta personalistica) continuano ad essere applicabili alle persone fisiche, ovvero (per converso) quali norme del decreto legislativo n. 472 del 1997, non siano compatibili con l'art. 7, primo comma, del decreto legge n. 269 del 2003 e, dunque, non operanti quando la sanzione fiscale colpisce una persona giuridica.

**2.4** Come è ben noto, l'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997 disciplina l'istituto del concorso di persone. Qualora più persone concorrono a commettere la violazione, ognuna di esse soggiace alla sanzione per questa prevista. Senonché, nei casi di responsabilità



solidale, qualora la violazione consista in un'omissione di un comportamento a cui tutti i soggetti sono obbligati, è prevista l'irrogazione di una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera gli altri, salvo il diritto di regresso. Il legislatore del 1997 ha ritenuto che l'illecito non è più riferibile al contribuente in quanto tale (soggetto passivo dell'obbligazione tributaria), bensì alla persona fisica che abbia materialmente commesso la violazione, in virtù del c.d. principio di personalizzazione della sanzione, derivandone che il medesimo comportamento illecito sia anche ascrivibile al soggetto che, con il proprio contributo, materiale, ma anche solo morale, abbia contribuito alla realizzazione dello stesso.

**2.5** Si tratta di una norma che, soprattutto dopo la previsione dell'art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003, è stata oggetto di esame con specifico riferimento alla configurabilità del concorso tra un ente provvisto di personalità giuridica (*rectius*: autore materiale della violazione) e, come già detto, la giurisprudenza di questa Corte ha chiarito che in siffatte ipotesi le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica devono ritenersi esclusivamente a carico della persona giuridica anche quando l'illecito sia commesso da un terzo (come può essere un consulente o, nel caso di specie, un notaio), non potendosi fondare un eventuale concorso di questi ultimi nella violazione fiscale sul disposto di cui all'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997 (con eccezione delle ipotesi in cui tali soggetti, concorrenti nella realizzazione della violazione tributaria, abbiano perseguito un interesse proprio o comunque diverso da quello sociale).

**2.6** Ora, ritiene questo Collegio, contrariamente all'indirizzo giurisprudenziale sopra richiamato che esclude la compatibilità dell'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997 con l'art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003 e che, di conseguenza, riconduce l'operatività del concorso di persone nell'ambito degli enti privi di personalità giuridica,





che siano legittimi gli atti di irrogazione delle sanzioni alle persone fisiche, che agiscano come soggetti esterni di enti dotati di personalità giuridica, in applicazione dell'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997, e ciò sulla base delle considerazioni che seguono.

**2.6.1** Rileva, in primo luogo, la «ratio» dell'art. 7 della legge n. 269 del 2003, che è quella di concentrare le sanzioni amministrative fiscali esclusivamente in capo al contribuente (società giuridica) che abbia tratto un effettivo vantaggio dalla violazione, spostando il carico sanzionatorio su quest'ultimo, ovvero sul beneficiario dell'illecito, con la conseguenza che la prevista deroga al regime generale di responsabilità personale deve intendersi necessariamente circoscritta alle persone fisiche titolari di un rapporto organico (di diritto o di fatto) all'ente contribuente e non passibile di applicazione estensiva, data l'eccezionalità della norma, all'ipotesi del concorso di persone. E' soltanto la persona fisica con ruoli di rappresentanza della persona giuridica che viene esclusa da tale forma di responsabilità.

**2.6.2** A riscontro di ciò rileva anche il tenore letterale della norma, laddove statuisce che «*Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica*», che esclude l'applicabilità delle sanzioni soltanto relativamente alle persone fisiche titolari di organi della stessa società contribuente, con personalità giuridica, che abbiano materialmente commesso violazione dalla quale quest'ultima ha tratto vantaggio e, dunque, le persone fisiche che, tramite il rapporto organico (di diritto o di fatto), si immedesimano nella persona giuridica contribuente, nel nome e per conto della quale operano; così deve essere spiegata, contrariamente a quanto affermato dalla dottrina, la rilevanza del «rapporto fiscale» richiamato dall'inequivoco dettato normativo, la cui funzione testuale è, quindi, quella di porre l'attenzione sulla riferibilità alla persona giuridica contribuente della violazione tributaria commessa, indiscussa in capo



a quest'ultima la titolarità del rapporto tributario a cui è correlata la violazione tributaria, apparendo «eccessivo» volere ricondurre al legislatore, con il richiamo del rapporto fiscale, la volontà di fissare (addirittura) un criterio legale che non differenzi i concorrenti «interni non punibili» da quelli «esterni sanzionabili»; non vi è, dunque, ragione, in base al dato testuale richiamato, di escludere anche le persone fisiche che, non agendo in nome e per conto della persona giuridica, abbiano comunque concorso alla realizzazione della violazione tributaria, in virtù di un rapporto, con la persona giuridica, diverso da quello di immedesimazione organica (di diritto o di fatto), in applicazione dell'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997, per il quale *«Quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta»*.

**2.6.3** Allo stesso modo non può condividersi il carattere «inequivoco» dell'avverbio «esclusivamente», affermato dalla dottrina al fine di ricondurre le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale delle persone giuridiche soltanto a carico di queste ultime, con esclusione di qualsiasi altro soggetto diverso dalla persona giuridica titolare di tale rapporto, ivi compresi le persone fisiche, terzi concorrenti nella realizzazione della violazione tributaria, dovendosi operare un'interpretazione sistematica della norma che riconduca l'avverbio «esclusivamente» (come già detto per il rapporto fiscale) alla persona giuridica contribuente, titolare del rapporto tributario cui è collegata la violazione tributaria commessa.

**2.6.4** Ciò anche in considerazione del fatto che il legislatore, che ha voluto detta norma al fine di ricondurre la sanzione in capo al contribuente-persona giuridica che ha tratto vantaggio dalla violazione commessa necessariamente da una persona fisica (autore della violazione), non ha voluto, per ciò solo, scardinare i principi generali di personalità e causalità psichica dettati dal decreto legislativo n. 472 del 1997: così l'art. 2 del decreto legislativo n. 472 del 1997, che





stabilisce il principio della «personalità della sanzione» prevedendo che la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione; l'art. 4 del decreto legislativo n. 472 del 1997 dettato in tema di imputabilità («*Non può essere assoggettato a sanzione chi, al momento in cui ha commesso il fatto, non aveva, in base ai criteri indicati nel codice penale, la capacità di intendere e di volere*»), l'art. 5 in tema di colpevolezza che dispone che «*Delle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa*», nonché l'art. 8 che prevede il principio della intrasmissibilità della sanzione agli eredi, quale corollario del carattere personale della responsabilità.

**2.6.5** In terzo luogo, deve evidenziarsi che è lo stesso art. 7 che, al comma 3, fa salve le disposizioni del decreto legislativo n. 472 del 1997, in quanto compatibili, e tra queste certamente rientra, per quanto rilevato, anche l'art. 9 che disciplina le ipotesi del concorso di persone, in coerenza, peraltro, con quanto espresso anche nella relazione illustrativa dell'art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003 (n. 2518-Senato), ove, come già precisato, si legge che l'art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003 introduce disposizioni innovative rispetto al sistema sanzionatorio delineato dal decreto legislativo n. 472 del 1997, in deroga al principio della riferibilità della sanzione alla persona fisica, di cui all'art. 2, comma 2, del decreto legislativo n. 472 del 1997 e al principio di solidarietà, di cui all'art. 11 dello stesso decreto legislativo, prevede la responsabilità esclusiva della persona giuridica per la sanzione amministrativa allorché questa sia relativa al rapporto fiscale della stessa persona giuridica.

**2.6.6** Depongono, nello stesso senso, anche ragioni di ordine logico e sistematico, che si evincono dalle norme generali in materia di sanzioni tributarie, dettate dal decreto legislativo n. 472 del 1997, già citate, unitamente alla disposizione sull'autore mediato ex art. 10 e all'art. 11



sulla responsabilità individuale del dipendente, rappresentante legale o negoziale o da un soggetto in rapporto organico con l'ente, ferma restando la responsabilità solidale dell'ente di riferimento.

**2.6.7** Ciò che induce anche a evitare un disparità di trattamento tra la posizione della persona fisica, soggetto terzo, che partecipa alla realizzazione della violazione con il titolare di un'impresa individuale e che risponde, ai sensi dell'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997, secondo le comuni regole del concorso di persone, e la persona fisica, soggetto terzo (come appunto un notaio) che non dovrebbe rispondere delle violazioni commesse in concorso con la persona giuridica o, meglio, con l'autore della violazione, il quale, come tale, sfugge completamente ad ogni conseguenza sanzionatoria sul piano amministrativo tributario, in virtù della disposizione di cui all'art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003.

**2.7** Ed infatti, la circostanza che il dato testuale esprima in maniera chiara la volontà legislativa di riferire le sanzioni amministrative tributarie esclusivamente alla persona giuridica contribuente (in conformità alla dichiarata intenzione, espressa nella relazione governativa all'art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003, di superare, quanto meno per le strutture imprenditoriali complesse, lo schema personalistico di imputazione delle sanzioni amministrative previgente), non vale ad escludere *tout court* l'applicabilità dell'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997, come confermato anche dalla clausola di compatibilità di cui al terzo comma della stessa norma, e, dunque, la configurabilità del concorso di ulteriori soggetti nella stessa violazione. Ed invero, la riferibilità delle sanzioni alla persona giuridica fonda da un lato il collegamento con le persone legate ad essa da un rapporto organico (di diritto o di fatto) ai sensi dell'art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003, dall'altro la sanzionabilità, ex art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997, dei terzi concorrenti, persone fisiche. Non sussiste, dunque, alcuna violazione del principio della legalità, in





quanto da un lato l'esenzione dall'applicazione delle sanzioni per le persone legate da un rapporto organico con la persona giuridica contribuente è disposta dall'art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003 e, dall'altro il titolo di responsabilità, a titolo di concorso, per le persone esterne, è previsto dall'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997, in presenza di quelli che, sulla base di quanto affermato nella dottrina penalistica, sono gli elementi costitutivi della responsabilità per concorso di persone nell'illecito tributario, ovvero la pluralità di agenti; la realizzazione dell'elemento oggettivo dell'illecito da parte di almeno uno degli agenti; il contributo causale del singolo concorrente alla realizzazione del fatto illecito; la volontà effettiva di cooperare alla commissione dell'illecito.

**2.8** Il legislatore tributario, dunque, con l'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997 (che ricalca la lettera dell'art. 110 cod. pen., oltre che dell'art. 5 della legge n. 689 del 1981), ha espressamente introdotto una norma specifica per la sanzionabilità del contributo del concorrente. L'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997 rende, in particolare, applicabile la sanzione a tutti coloro che offrono un contributo materiale e psicologico alla realizzazione dell'illecito tributario, ivi compresi i soggetti che apportano un contributo comunque agevolatore (quindi un contributo atipico non conforme alla fattispecie punitiva) rispetto alla realizzazione collettiva dell'illecito tributario. Le conseguenze, in tema di applicazione delle sanzioni sono evidenti, in quanto ciascun concorrente nella realizzazione della violazione soggiace alla sanzione per questa disposta, fatta salva la diversa ipotesi (pure normata all'art. 11 del decreto legislativo n. 472 del 1997, che riprende il principio stabilito dall'art. 6 della legge n. 689 del 1981) di responsabilità solidale, nel qual caso viene irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso. Il legislatore, infatti, ha voluto distinguere la figura del concorrente nell'illecito da quella del



responsabile solidale. Si tratta di un soggetto (il responsabile solidale) che pur non essendo in alcun modo autore della condotta illecita, è chiamato a rispondere dell'adempimento dell'obbligazione sanzionatoria secondo lo schema civilistico della solidarietà passiva di cui agli artt. 1292 e ss. cod. civ., verosimilmente per rafforzare la posizione dell'Amministrazione finanziaria creditrice perché, all'evidenza, il vincolo solidale rende la realizzazione del diritto di credito più sicura, in quanto ciascun debitore è tenuto per l'intero e il creditore può esigere l'intera prestazione da un solo debitore solidale e può scegliere il coobbligato (soggetto diverso dall'autore materiale della violazione e che può essere anche un ente collettivo, oltre che una persona fisica) cui chiedere l'intero adempimento. Le situazioni sono profondamente diverse: nell'ipotesi di concorso nell'illecito tributario ciascun concorrente soggiace ad una sanzione, nell'ipotesi di responsabilità solidale la medesima sanzione è inflitta una volta sola volta, con la conseguenza che, secondo la disciplina del concorso, il pagamento da parte di uno non estingue l'obbligazione degli altri, mentre nel diverso caso di responsabilità solidale l'adempimento di uno ha efficacia liberatoria nei confronti di tutti gli altri.

**2.9** Delineata, dunque, la differenza tra la figura del concorrente nella violazione della norma tributaria e quella del coobbligato in solido, va, altresì, precisato che, *nel* sistema definito dal decreto legislativo n. 472 del 1997, è sempre la persona fisica che può essere soggetto attivo e autore materiale dell'illecito tributario *e che* sono qualificati come illeciti anche quei comportamenti che non integrano appieno la condotta tipica prevista dalla norma sanzionatoria, pur traducendosi in un contributo causale alla loro realizzazione. Al riguardo, va evidenziato che il legislatore ha voluto ricondurre la responsabilità del concorrente nell'illecito tributario ai principi di personalità e causalità psichica dell'evento. Dunque, il concorrente nella realizzazione della violazione amministrativa è la persona fisica a cui è riferibile il «contributo





causale» che integra la violazione, ovvero il soggetto che **abbia in** concreto tenuto la condotta positiva o omissiva che abbia concorso, sia pure soltanto sotto il profilo del concorso morale, a realizzare l'infrazione.

**2.10** È importante puntualizzare, in proposito, che il «contributo causale» posto in essere dal concorrente ha una sua autonomia sia rispetto alla condotta posta in essere dall'autore della violazione (ossia la persona fisica a cui è riferibile l'azione materiale o l'omissione che integra la violazione), sia rispetto all'obbligazione del corresponsabile solidale. In conclusione, il soggetto attivo dell'illecito tributario, cui è riferibile l'azione o l'omissione che ha determinato la violazione, deve essere identificato in chi materialmente ha posto in essere la violazione tributaria a mezzo di una condotta commissiva od omissiva, ma ciò non esclude l'eventuale concorso morale o materiale di altre persone fisiche, che sono soggetti autonomamente sanzionabili a titolo di concorso di persone ex art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997, nel qual caso ciascuna di esse dovrà soggiacere alla sanzione, salvo che sia diversamente stabilito dalla legge (così nella seconda parte dell'art. 9 citato, quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti). L'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997, contemplando il concorso di persone, recepisce, per quanto già rilevato, i principi fissati in materia dal codice penale, rendendo così applicabile la sanzione non soltanto all'autore, o ai coautori, della violazione tributaria, ma anche a coloro che abbiano comunque dato un contributo causale, anche se esclusivamente sul piano psichico. Di conseguenza la sanzione è applicabile a tutti coloro che abbiano offerto un contributo alla realizzazione dell'illecito tributario, concepito come una struttura unitaria, nella quale confluiscono tutti gli atti dei quali l'evento punito costituisce il risultato e sempre che sussista nei singoli partecipi la consapevolezza del collegamento finalistico dei vari atti, cioè la



coscienza e volontà di portare un contributo materiale e psicologico alla realizzazione dell'illecito tributario.

**2.11** In conclusione, le persone fisiche, soggetti terzi (come nel caso in esame, il notaio), sono sanzionabili in via amministrativa a titolo di concorso ai sensi dell'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997, nelle violazioni relative al rapporto fiscale proprio di società con personalità giuridica anche dopo l'entrata in vigore del decreto legge n. 269 del 2003.

**3.** Nel caso di specie, il giudice regionale non ha tenuto conto dei principi suesposti, perché ha ritenuto in primo luogo che l'art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003 era astrattamente applicabile al [REDACTED] (poiché si trattava di norma non riferibile solo ai dipendenti, amministratori e rappresentanti che avevano agito in nome e per conto della società al cui interno operavano o che avevano commesso la condotta sanzionabile) e che, comunque, non era stata data la prova da parte dell'Ufficio che il [REDACTED] avesse tratto un diretto vantaggio economico dalla violazione medesima, utilizzando per propri fini lo schermo societario; ancora, i giudici di secondo grado hanno affermato (errando) che l'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997 non era applicabile, in quanto norma che regolava il concorso con enti non aventi personalità giuridica. Nello specifico, invece, l'accertamento doveva riguardare, per quanto diffusamente rilevato sopra, tenuto conto di tutti gli elementi posti a fondamento dell'atto di irrogazione della sanzione, la sussistenza degli elementi costitutivi per la configurabilità del concorso di persone ai sensi dell'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

**3.1** In conclusione, il primo motivo di ricorso va accolto in applicazione del seguente principio di diritto: *«L'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997 è norma compatibile con l'art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003, convertito, con modificazione, dalla legge n. 326 del 2003, con la conseguenza che è configurabile, nella sussistenza di tutti gli*





*elementi costitutivi, il concorso di persone terze nelle violazioni tributarie relative alle società con personalità giuridica e la loro sanzionabilità».*

**4.** Il secondo mezzo deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 20 del decreto legislativo n. 74 del 2000, dell'art. 654 cod. proc. pen. dell'art. 2697 cod. civ. e dell'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997, in quanto l'assunto espressamente formulato *ad abundantiam* dai giudici di secondo grado («*“Ad abundantiam” va, infine, rilevato che [REDACTED] non risulta mai stato indagato dalla competente Procura per le ipotesi fraudolente in contestazione a fronte, evidentemente, della sua ritenuta estraneità a tali condotte delittuose*») non aveva alcuna rilevanza fattuale e giuridica in ordine all'applicabilità dell'art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

**4.1** Il motivo è inammissibile.

**4.2** Come questa Corte ha già precisato, è inammissibile, in sede di giudizio di legittimità, il motivo di ricorso che censuri un'argomentazione della sentenza impugnata svolta «ad abundantiam», e pertanto non costituente una «ratio decidendi» della medesima. Infatti, un'affermazione siffatta, contenuta nella sentenza di appello, che non abbia spiegato alcuna influenza sul dispositivo della stessa, essendo improduttiva di effetti giuridici non può essere oggetto di ricorso per cassazione, per difetto di interesse. (Cass., 8 giugno 2022, n. 18429; Cass., 10 aprile 2018, n. 8755;

**5.** Per quanto esposto, va accolto il primo motivo e va dichiarato inammissibile il secondo motivo; la sentenza impugnata va cassata, in relazione al motivo accolto, e la causa deve essere rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.



### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso e dichiara inammissibile il secondo motivo; cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 26 marzo 2024.

**Il Consigliere relatore**

**Lunella Caradonna**

**Il Presidente**

**Ernestino Bruschetta**

