



## LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

### SEZIONE TRIBUTARIA

#### Oggetto

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

|   |                     |  |
|---|---------------------|--|
| Lucio Luciotti                                    | Presidente          | Sanzioni - amministratore di fatto - società capitali - commercialista extraneus - art.9 d.lgs. 472/97 - responsabilità - condizioni |
| Maria Giulia Putaturo Donati<br>Viscido di Nocera | Consigliere         |  |
| Gianluca Grasso                                   | Consigliere         |  |
| Pierpaolo Gori                                    | Consigliere<br>Rel. | Ud. 15.1.2026<br>AC<br>Cron. R.G.N.<br>83/2024   |
| Luigi D'Alessandro                                | Consigliere         |  |

### ORDINANZA

sul ricorso 83/2024 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto in [REDACTED];

- ricorrente -

Contro

[REDACTED], rappresentato e difeso dall'avv. [REDACTED],  
(P.E.C. [REDACTED]) domiciliato presso la Cancelleria della Corte di cassazione;



- controricorrente -

proposto avverso la sentenza n.3448/6/2023 della CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI II GRADO della CAMPANIA, depositata il 26/5/2023;

Udita la relazione della causa svolta in data 15/1/2026 dal Consigliere PIERPAOLO GORI.

### **FATTI DI CAUSA**

1. La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, con sentenza n. 3448/6/2023 depositata il 26/5/2023 rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Napoli n. 3319/36/2022 di accoglimento del ricorso proposti da [REDACTED] avente ad oggetto l'avviso d'accertamento n. TF503AA01768/2020 emesso ai sensi degli art. 43 del d.P.R. 600/1973 e 57 del d.P.R. 633/1972 per sanzioni relativamente alla annualità 2015.

2. [REDACTED] veniva attinto quale responsabile a titolo concorsuale ex art.9 del d. lgs. 472/1997 delle violazioni fiscali contestate alla società Orizzonti Village S.p.a. ai fini delle II.DD., IVA e sanzioni, quale coobbligato solidale al versamento di quanto da quest'ultima dovuto a titolo sanzionatorio.

Si legge in sentenza che [REDACTED] ricorreva al giudice per violazione e falsa applicazione dell'art. 157, comma 1, D.L. n. 34/2020, convertito nella L. n. 77/2020 in quanto l'avviso di accertamento andava notificato dopo il 31.12.2020; nullità dell'avviso di accertamento per mancanza di motivazione e violazione dell'art. 7, comma 1, parte seconda e dell'art. 12 L. 212/200 e dell'art. 42 d.P.R. n. 600/73 per mancanza di motivazione dell'atto impugnato e mancata allegazione di documentazione; nullità dell'avviso di accertamento per mancanza di legittimazione passiva in capo al ricorrente.



3. Il giudice di prime cure rigettava l'eccezione, sollevata dall'Ufficio, di inesistenza insanabile della notifica del ricorso, ex art. 16 bis d.lgs. n. 546/1992 e, nel merito escludeva l'applicazione dell'art.9, comma 1, del d.lgs. n. 472/1997 e, quindi, il concorso del ricorrente nelle violazioni tributarie ascritte alla [REDACTED].

Il giudice d'appello riteneva privo di fondamento il motivo dell'appello dell'Agenzia di inesistenza insanabile della notifica del ricorso, ex art. 16 bis d.lgs. n. 546/1992, come pure la prospettazione di violazione dell'art. 9, comma 1 del d.lgs. n. 472/1997, per aver il giudice di primo grado escluso il concorso di persone e, quindi, la corresponsabilità di [REDACTED] nel pagamento delle sanzioni irrogate alla [REDACTED], in particolare per l'apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni fiscali. Il giudice osservava che, nella fattispecie, le sanzioni erano state irrogate con il provvedimento impugnato sotto la vigenza della norma sopra richiamata nel testo che prevedeva che le stesse, essendo relative al rapporto fiscale della società, dotata di personalità giuridica, fossero da ascrivere esclusivamente a quest'ultima e rigettava l'appello.

4. Avverso la sentenza d'appello propongono ricorso per cassazione l'Agenzia, affidato a cinque motivi, cui replica il contribuente con controricorso.

Il sostituto Procuratore Generale Tiziana Orrù ha rassegnato conclusioni scritte.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Preliminarmente, va dato atto delle eccezioni contenute in controricorso di inammissibilità dell'atto avversario per violazione dell'art.366 cod. proc. civ. e dei principi di autosufficienza, specificità e localizzazione. Nel ricorso per Cassazione l'Agenzia lamenta la mancata rituale notifica del ricorso di 1° grado senza tuttavia trascrivere,



individuare o riportare il contenuto essenziale del ricorso di 1° grado e dell'avvenuta notifica in misura sufficiente a consentire la verifica della fondatezza della doglianza.

Inoltre, sarebbe stato violato il Protocollo d'intesa stipulato dalla Corte il 1/03/2023, non avendo la ricorrente pedissequamente ottemperato nella confezione del ricorso.

Infine, il ricorso non recherebbe una corretta specificazione dei motivi sui quali lo stesso si fonda sussumendoli nelle fattispecie di cui all'art.360, primo comma, nn. 3 e 4 cod. proc. civ., trattandosi, invece, di motivazioni configurabili all'interno dell'art.360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., tuttavia, inammissibili nel caso *de quo*, avendo la pronuncia impugnata confermato la decisione di primo grado per le stesse ragioni, inerenti ai medesimi fatti.

In disparte dal fatto che la violazione del Protocollo menzionato non determina la nullità della domanda di giustizia in Cassazione, le restanti eccezioni sono scrutinabili unitamente alle singole censure.

2. Con il primo motivo la ricorrente, in relazione all'art.360, primo comma, n.4, cod. proc. civ., prospetta la violazione e falsa applicazione dell'art.112 cod. proc. civ. poiché la sentenza impugnata completamente omesso di pronunciarsi sul *thema decidendum* di cui al primo motivo dell'appello concernente l'avvenuta dimostrazione da parte di quest'ultima che il ricorso era inammissibile in quanto la copia notificata era informata pdf e priva di sottoscrizione e non la ritualità o meno della notifica per essere stata allegata al messaggio di posta elettronica certificata ricorso in formato pdf.

2.1. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art.360, primo comma, n.4, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 36, comma 2, n. 4, del d.lgs. 546/1992 e 132, n.4, cod. proc. civ. per avere il giudice motivato la statuizione di rigetto del primo



motivo dell'appello mediante affermazioni - concernenti la ritualità della notifica del ricorso effettuata a mezzo posta elettronica certificata all'indirizzo dell'Agenzia e la notifica a mezzo posta elettronica certificata di ricorso per cassazione in origine analogico successivamente riprodotto in formato digitale con attestazione di conformità all'originale - prive di qualsivoglia attinenza con il *thema decidendum* riguardante l'avvenuta notifica di ricorso in formato pdf e non p7m e non sottoscritto digitalmente.

3. I due motivi, connessi e di trattazione congiunta, sono affetti da concorrenti profili di infondatezza e di inammissibilità.

3.1. La prima censura perché la CTR si è pronunciata sulla questione della copia in PDF e sulla sottoscrizione e non sulla notifica, pacificamente avvenuta a mezzo PEC, laddove afferma che «nella specie senza alcun dubbio per il deposito del ricorso è stata seguita la modalità telematica ovvero invio dalla pec dall'indirizzo del difensore della parte ricorrente all'indirizzo pec dell'Agenzia ("dp.2napoli@pce.agenziaentrate.it"). L'Ufficio ha contestato il fatto che il ricorso è stato trasmesso non in formato digitale p7m con firma digitale, bensì in formato pdf. A questo riguardo, giova richiamare l'indirizzo della Suprema Corte (cfr. Cass. Civ. Sez.2, Ordinanza n.23951 del 29/10/2020) secondo cui "il ricorso per cassazione in origine analogico, successivamente riprodotto in formato digitale ai fini della notifica telematica ex art. 3 bis l. n. 53 del 1994, munito dell'attestazione di conformità all'originale, non richiede la firma digitale dei difensori (che, invece, deve essere presente in calce alla notifica effettuata a pezzo PEC), perché è sufficiente che la copia telematica rechi la menzionata attestazione di conformità, redatta secondo le disposizioni vigenti "ratione temporis", non assumendo peraltro rilievo la circostanza che il file digitale rechi il formato "pdf" anziché "p7m". Ebbene, nel



caso in esame, la notifica del ricorso di primo grado non può ritenersi inesistente, ma al più irrituale, irritualità in ogni caso sanata dalla costituzione dell'Ufficio» (cfr. p.3 sentenza impugnata).

Va rammentato al proposito il consolidato orientamento di questa Corte, in base al quale l'interpretazione operata dal giudice di appello riguardo al contenuto e all'ampiezza della domanda giudiziale è assoggettabile al controllo di legittimità limitatamente alla valutazione della logicità e congruità della motivazione. A tal riguardo, il sindacato della Corte di cassazione comporta l'identificazione della volontà della parte in relazione alle finalità dalla medesima perseguite, in un ambito in cui, in vista del predetto controllo, tale volontà si ricostruisce in base a criteri ermeneutici assimilabili a quelli propri del negozio, diversamente dall'interpretazione riferibile ad atti processuali provenienti dal giudice, ove la volontà dell'autore è irrilevante e l'unico criterio esegetico applicabile è quello della funzione obiettivamente assunta dall'atto giudiziale (tra varie, Cass. 8 agosto 2006, n. 17947 e 21 febbraio 2014, n. 4205; Cass. Sez. Un, Sentenza n. 27435 del 2017). Con la doglianza in disamina la ricorrente ha censurato la ricognizione della materia giustiziabile operata dal giudice e avrebbe dovuto contrastarla deducendo il vizio motivazionale e unicamente sotto il profilo della logicità e congruità della motivazione.

3.2. Il secondo motivo non può trovare ingresso perché la motivazione della sentenza impugnata raggiunge indubbiamente il minimo costituzionale (v. Cass. Sez. U. n.8053 del 2014), ed è conforme in diritto alla costante interpretazione della Corte di cassazione espressamente citata nell'argomentazione logica.

Sulla questione della sottoscrizione, va poi anche tenuto conto che è la stessa ricorrente ad affermare nell'originario motivo di appello che



nella copia in PDF dell'atto di appello risultava «attestata la presenza della firma digitale sull'originale» (cfr. p.16 ricorso).

4. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art.360, primo comma, n.4, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 16 bis e 18, comma 3, del d.lgs. 546/1992 per avere il giudice confermato la sentenza appellata in punto di ammissibilità del ricorso sebbene proposto mediante notifica dello stesso alla Direzione Provinciale di Napoli a mezzo posta elettronica certifica di copia in formato pdf anziché in formato p7m e non sottoscritta digitalmente.

5. Il motivo non può trovare ingresso.

5.1. È la stessa Agenzia a menzionare a pag.18 del ricorso la sentenza Cass. Civ., Sez. Un., 29 luglio 2003, n. 11632, per la quale l'inammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio consegue soltanto per difetto di sottoscrizione del difensore sull'originale dello stesso, mentre la mancata sottoscrizione della copia notificata non dà luogo a nullità, a meno che non si determini assoluta incertezza sull'identificazione della parte e del difensore.

Peraltro, si ribadisce che con riferimento alla sottoscrizione, è ancora la ricorrente ad affermare nell'originario motivo di appello che nella copia in PDF dell'atto di appello risultava attestata la presenza della firma digitale sull'originale.

5.2. Inoltre, fermo restando quanto già sopra chiarito con riferimento alla non necessità della firma digitale dei difensori, la doglianza non si confronta con l'evoluzione giurisprudenziale sul tema dei documenti prodotti in formato pdf (cfr. Cass. n. 30922 del 2024 sulla validità della notifica di una cartella di pagamento a mezzo PEC in formato ".pdf", non essendo necessario adottare il formato ".p7m", atteso che il protocollo di trasmissione mediante PEC è di per sé idoneo ad assi-



curare la riferibilità della cartella all'organo da cui promana, salve specifiche e concrete contestazioni, che è onere del ricevente eventualmente allegare in contrario), sul tema delle modalità idonee al raggiungimento dello scopo in presenza di violazione di forme digitali che non integrano l'inesistenza della notifica bensì una nullità sanabile (cfr. Cass. n. 14063 del 2024), sul tema dei formati "eml" e "msg" di documenti che possono essere stampati o salvati e attestati come conformi all'originale (cfr. Cass. n. 25686 del 2023), sul tema della esclusione della necessità di una firma digitale nel formato "pdf" ed irrilevanza del formato "p7m" (cfr. Cass. n. 11222 del 2022 cit).

6. Con il quarto motivo l'Agenzia censura, in riferimento all'art.360, primo comma, n.4, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art.112 cod. proc. civ. e dell'art.18 d.lgs. n.546/1992 poiché la sentenza impugnata ha ribadito l'illegittimità dell'avviso d'accertamento oggetto d'impugnativa nella parte in cui era stato contestato all'intimato di aver concorso a determinare le infrazioni commesse da Società per azioni e, perciò, di essere coobbligato in solido con la medesima per quanto dalla stessa dovuto a titolo di sanzioni- giacché ai sensi dell'art.7 del d.l. 269/2003 convertito dalla l.326/2003 in tema di violazioni tributarie le sanzioni amministrative gravano esclusivamente sulla persona giuridica contribuente titolare del rapporto pur non essendo stata posta con alcun motivo di ricorso la questione concernente la configurabilità ai sensi dell'art.9 del d.lgs. 472/1997 del concorso della persona fisica nella violazione commessa da società o ente con personalità giuridica.

6.1. Con il quinto motivo si lamenta, in riferimento all'art.360, primo comma, n.4, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 7, comma 1, del d.l. 269/2003 convertito



dalla L. 320/2003 e 9 del d.lgs. 472/1997 per avere il giudice erroneamente ritenuto che, in virtù del disposto dell'art.7 del d.l. 269/2003 convertito dal d.l. 326/2003, non può profilarsi alcuna responsabilità a titolo concorsuale delle persone fisiche per le infrazioni di natura fiscale commesse da società o ente con personalità giuridica.

7. I due motivi, di trattazione congiunta, sono ammissibili in quanto le censure introducono chiaramente violazioni di legge, sono specifiche, autosufficienti e il ricorso allega anche i rilevanti atti (ricorso introduttivo, sentenza di primo grado) per decidere e sono fondati, nei termini che seguono.

In diritto va innanzitutto chiarito che la decisione impugnata segue una tesi interpretativa non più in linea con il diritto vivente che, valorizzando l'avverbio "esclusivamente" di cui alla lettera dell'art. 7 cit., pone le sanzioni amministrative esclusivamente a carico della persona giuridica titolare del rapporto tributario escludendo ogni responsabilità delle persone fisiche, non solo dei soggetti legati all'ente da un rapporto organico ma anche dei terzi che possono essere chiamati in responsabilità quali concorrenti esterni ex art. 9 d.lgs. n. 472 del 1997 (v. Cass. n. 25284 del 2017, richiamata dalla sentenza Cass., n. 9448 del 2020 citata nella sentenza impugnata; v. anche Cass. n. 14364 del 2022; Cass. n.26057 del 2023).

L'archetipo di tale orientamento, costituito da Cass. n. 25284 del 2017, è stato massimato nel senso che le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica, ex art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 (conv. con modif. in l. n. 326 del 2003) sono esclusivamente a carico della persona giuridica anche quando sia gestita da un amministratore di fatto, non potendosi fondare un eventuale concorso di quest'ultimo nella violazione fiscale sul disposto di cui all'art 9 del d.lgs. n. 472 del 1997, che non può



costituire deroga al predetto art. 7, ad esso successivo, il quale *per contra* prevede l'applicabilità delle disposizioni del d.lgs. n. 472 solo in quanto compatibili.

8. Il quadro giurisprudenziale di riferimento si è successivamente evoluto, superando l'impostazione seguita dalla sentenza impugnata la quale, nell'escludere qualsiasi responsabilità ai sensi dell'art. 7 cit. (e indebitamente dell'art. 9 come sopra visto) prescinde dalla verifica dei presupposti di applicabilità delle norme e, soprattutto, traslascia di considerare l'ipotesi, pure presa in considerazione, relativa all'apposizione del visto di conformità da parte del contribuente sulle dichiarazioni fiscali di cui trattasi.

Con riferimento alla questione dell'applicabilità delle sanzioni nei confronti dell'intimato, in deroga al principio della responsabilità personale dell'autore della violazione stabilito dall'art. 2 comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997 e in deroga all'art. 11 dello stesso d.lgs., l'art. 7, d.l. n. 269 del 2003, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 326 del 2003, ha disposto che le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società od enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica.

Per effetto di tale disposizione il legislatore ha inteso porre esclusivamente a carico della persona giuridica le sanzioni amministrative tributarie, per le violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data di entrata in vigore del decreto legge (2 ottobre 2003), e ciò anche quando sia gestita da un amministratore di fatto, salvo che risulti che il rappresentante o l'amministratore della società abbia agito nel proprio esclusivo interesse e abbia utilizzato l'ente con personalità giuridica come schermo per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti commessi a proprio personale vantaggio.



Il principio è costantemente affermato dalla giurisprudenza di questa Corte (cfr. Cass. n. 29038 del 2021; Cass. n. 1946 del 2023; Cass. n. 20697 del 2024; Cass. n. 21092 del 2024; Cass. n.16454 del 2025).

9. Per effetto dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 1997, quindi, il legislatore ha inteso concentrare le sanzioni amministrative fiscali esclusivamente in capo alla persona giuridica contribuente che abbia tratto un vantaggio effettivo dalla violazione, escludendo l'applicabilità delle sanzioni in capo alle persone fisiche che, tramite il rapporto organico (di diritto o di fatto), abbiano materialmente commesso la violazione contestata dall'Amministrazione Finanziaria, immedesimandosi nell'ente, nel nome e per conto del quale hanno agito. Si è, così, precisato che presupposto per l'applicazione della norma eccezionale introdotta dall'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 è che la persona fisica autrice della violazione abbia agito nell'interesse e a beneficio della persona giuridica rappresentata o amministrata, posto che solo in questo caso trova giustificazione il fatto che la sanzione, invece di colpire l'autore materiale della violazione, sia posta esclusivamente a carico della persona giuridica beneficiaria delle violazioni tributarie commesse dal proprio rappresentate o amministratore (di diritto o di fatto).

10. L'evoluzione giurisprudenziale della Corte (v. ad es. Cass. 20 ottobre 2021, n. 29038; Cass. 23 gennaio 2023, n. 1946) ha anche affermato che la disposizione dell'art. 7 citato non trova applicazione nel caso di società cartiere posto che, in un'eventualità del genere, la società è una mera *fictio* utilizzata dalla persona fisica autrice delle violazioni come schermo per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi da proprio personale (v. Cass. 20 ottobre 2021, n. 29038; Cass. 23 gennaio 2023, n. 1946) o, comunque, per un interesse diverso da quello sociale (cfr. Cass. 25 luglio 2024, n. 20697).



Condivisibilmente, la citata Cass. 29038 del 2021 ha chiarito: «questa Corte (Cass. civ., 9 maggio 2019, n. 12334), ha *precisato che* l'applicazione della norma eccezionale introdotta dall'art. 7, decreto-legge n. 269/2003, 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, viene meno la *ratio* che giustifica l'applicazione dell'art. 7, d.lgs. 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"». Ricorrendo tale fattispecie, quindi, delle sanzioni formalmente ascrivibili all'ente collettivo interposto risponde anche la persona fisica interponente, in deroga alla previsione dell'art. 7 cit.

11. La Corte ha, inoltre, precisato che l'autore materiale dell'illecito, il quale abbia agito in virtù di un rapporto organico anche di fatto e abbia operato nell'interesse e a beneficio della persona giuridica rappresentata o amministrata, non può essere chiamato a rispondere a titolo di concorso per le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di enti o società con personalità giuridica ai sensi dell'art. 9



del d.lgs. n. 472 del 1997. Più di recente, Cass. n.16454 del 2025 ha affermato, in continuità, il principio di diritto secondo il quale in caso di società di capitali o di ente dotato di personalità giuridica, la quale non costituisca un mero schermo e quindi un'entità fittizia, o che comunque non sia utilizzata come mero soggetto interposto dal relativo amministratore e in generale dell'*intraeus* per scopi suoi propri - nei quali casi è infatti quest'ultimo il soggetto passivo in quanto titolare del vantaggio fiscale - tutte le sanzioni fiscali che dipendono dal suo comportamento debbono essere irrogate esclusivamente in capo alla società od alla persona giuridica stessa cui va ricondotto il rapporto fiscale e dunque il relativo vantaggio, in base al disposto di cui all'art. 7, D.L. n. 269/2003, con esclusione dunque di qualsiasi imputazione della sanzione a titolo di concorso all'*intraeus* ai sensi dell'art. 9, d.lgs. n. 472/1997.

12. Sulla questione si sono delineati nel tempo due orientamenti diversi.

Secondo un primo indirizzo, l'inapplicabilità dell'art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997 alla fattispecie in esame deriverebbe dal fatto che tale disciplina è incompatibile con quella dettata dall'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, e ciò in quanto «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 (cfr. 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 qua-



lifica 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)» (così Cass. 25 luglio 2024, n. 20697).

13. Secondo un ulteriore e distinto indirizzo, invece, non potrebbe essere affermata la responsabilità concorsuale ex art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997 della persona fisica autrice della violazione, che abbia agito nell'interesse e a beneficio di quest'ultima in virtù di un rapporto organico, in quanto l'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 e l'art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997 hanno un diverso ambito di applicazione, pur non essendo tra loro incompatibili.

Si è, in particolare, a riguardo ritenuto che l'art. 7, comma 1, del d.l. n. 268 del 2003 non entra in rapporto con l'art. 9 del d.lgs. n. 472 citato, riguardando la prima norma l'allocatione della responsabilità tra intraneo ed ente e la seconda l'estensione della responsabilità all'estraneo (v. Cass. 29 luglio 2024, n. 21092).

In base a tale impostazione, quindi, si è affermato che: a) con l'art. 7 citato il legislatore ha inteso riferire le sanzioni tributarie esclusivamente alla persona giuridica contribuente, sollevando dalla sanzione la persona fisica che in virtù del rapporto organico ha impegnato l'ente; b) con l'art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997 il legislatore ha, invece, voluto affermare la sanzionabilità della condotta degli estranei concorrenti che offrono un contributo materiale e/o psicologico alla realizzazione dell'illecito tributario, in presenza degli elementi costitutivi della responsabilità per concorso di persone nell'illecito tributario (pluralità



di agenti, realizzazione dell'elemento oggettivo da parte di almeno uno degli agenti, contributo causale del singolo concorrente alla realizzazione dell'illecito e volontà effettiva di cooperare alla realizzazione dell'illecito: v. anche Cass. 25 luglio 2024, n. 20697).

14. Nel ricostruire il diverso ambito di applicazione delle suddette disposizioni la Corte ha, inoltre, evidenziato la differente figura del concorrente dell'illecito da quella del responsabile solidale regolata dall'art. 11 del d.lgs. n. 472 del 1997, rilevando che «nell'ipotesi di concorso nell'illecito tributario ciascun concorrente soggiace ad una sanzione, nell'ipotesi di responsabilità solidale la medesima sanzione è inflitta una 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» (Cass. 25 luglio 2024, n. 20697).

Da ultimo, Cass. n.23987 del 2025 ha avallato tale ricostruzione, nei seguenti termini: «A tal fine, tenendo conto dei principi enunciati in materia di sanzioni relative al rapporto tributario, la giurisprudenza di legittimità ha intanto ritenuto che esse siano a carico della società dotata di personalità giuridica, ex art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, anche quando gestita da un amministratore di fatto, salvo che nelle ipotesi di società "cartiera", atteso che, in tal caso, si tratterebbe di una mera "fictio", utilizzata quale schermo per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari, commessi a personale vantaggio dell'amministratore di fatto, con il conseguente venir meno della stessa ratio che giustifica l'applicazione del suddetto art. 7, diretto a sanzionare la sola società con personalità giuridica, dovendosi pertanto ripristinare la regola generale, secondo cui la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce la



persona fisica autrice dell'illecito (Cass., 20 ottobre 2021, n. 29038; 22 novembre 2021, n. 36003)».

15. È maggiormente convincente questo secondo orientamento, condiviso di recente da Cass. n.7948 del 2025, secondo la quale il legislatore tributario, dunque, con l'art. 9 (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. La norma rende 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. La conseguenza, in tema di applicazione delle sanzioni, è che ciascun concorrente nella realizzazione della violazione soggiace alla sanzione per questa disposta.

Nel sistema definito dal d.lgs. n. 472 del 1997 è sempre la persona fisica che può essere soggetto attivo e autore materiale dell'illecito tributario e 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, 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.



16. Va anche precisato che tale contributo 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.

Da quanto sopra ricostruito deriva che 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 d.lgs. 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).

17. L'art. 9, contemplando il concorso di persone, recepisce, per quanto già sopra considerato, 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. La sanzione è perciò 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.



In conclusione, va sintetizzato in diritto il principio secondo cui i soggetti terzi (come nel caso in esame, il commercialista) sono sanzionabili in via amministrativa a titolo di concorso ai sensi dell'art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997, nelle violazioni relative al rapporto fiscale proprio di società con personalità giuridica anche dopo l'entrata in vigore del d.l. n. 269 del 2003 anche se non tenutari delle scritture contabili e incaricati della trasmissione all'Amministrazione finanziaria della dichiarazione previo controllo del suo contenuto, se comunque compiono azioni od omissioni che agevolano la commissione di violazioni tributarie e che attestano il coinvolgimento dello stesso al fine del concorso di persone.

18. Così delineato il diverso ambito di applicazione dell'art. 7 del d.l. n. 326 del 2003 e dell'art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997 e la differenza tra la figura del concorrente nella violazione della norma tributaria e quella del coobbligato in solido, nel caso in esame la sentenza impugnata non ha fatto una corretta applicazione delle suddette norme, nella parte in cui ha giudicato infondato il secondo motivo di appello ovvero la presunta violazione dell'art. 9, comma 1 del d.lgs. n. 472/1997, da un lato facendo erroneamente riferimento al contenuto della sentenza di primo grado e, dall'altro, mancando di compiere un preciso accertamento fattuale a riguardo, adempimento che dev'essere demandato al giudice del rinvio sulla base del principio di diritto che precede.

Il giudice terrà conto del complessivo quadro istruttorio, incluso il fatto che nell'avviso di accertamento si legge che il contribuente è stato: i) supplente dal 05/02/2014 (fonte C.C.I.A.A.); ii) socio dall'11/06/2019 (fonte C.C.I.A.A.); iii) professionista che ha apposto il visto di conformità sulle dichiarazioni annuali IVA della società relative ai periodi di imposta dal 2013 (anno di costituzione della società) al 2019, ai sensi



dell'art. 35 del D.lgs. n. 241/1997; tale visto risulta essere stato apposto dal contribuente anche sulle dichiarazioni IRES per gli anni d'imposta 2017 e 2018 (fonte Anagrafe Tributaria); iv) rappresentante legale dello [REDACTED] intermediario delle dichiarazioni ai fini II.DD. ed IVA della [REDACTED] dall'anno d'imposta 2013 (anno di costituzione della società) all'anno d'imposta 2018 (per la dichiarazione IVA anche l'anno d'imposta 2019) (fonte Anagrafe Tributaria).

19. In accoglimento del quarto e quinto motivo, rigettati i restanti, la sentenza impugnata è cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, per ulteriore esame dei profili e per il regolamento delle spese di lite.

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

La Corte accoglie il quarto e quinto motivo del ricorso, rigettati i restanti, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, per ulteriore esame dei profili e per il regolamento delle spese di lite.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 15 gennaio 2026

Il Presidente  
Lucio Luciotti

