



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

Composta dagli Ill.mi Sigg. Magistrati:

Violazioni tributarie - Sanzioni
 - Concorso ex art. 9 d.lgv.
 472 del 1997- Configurabilità

dott. Ernestino Luigi BRUSCHETTA	Presidente	
dott. Giovanni LA ROCCA	Consigliere	RGN 10007/2022
dott. Lunella CARADONNA	Consigliere	Cron.
dott. Tania HMELJAK	Consigliere	P.U. 26/03/2024
dott. Francesco FEDERICI	Consigliere est.	

Ha pronunciato la seguente

SENTENZA

Sul ricorso n. 10007-2022, proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, cf X, in persona del Direttore p.t.,
 elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso
 l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende *ope legis*-
 Ricorrente

CONTRO

Al, c.f. X, elettivamente
 domiciliata in X, presso l'avv. UL
 , rappresentata e difesa dall'avv. SS -
 Controricorrente

Avverso la sentenza n. 4703/06/2021 della Commissione tributaria regionale
 della Lombardia, depositata il 23.12.2021;

udita la relazione della causa svolta dal Consigliere dott. Francesco Federici
 nell'udienza pubblica del 26 marzo 2024;

Sentite le conclusioni della Procura Generale, nella persona del Sostituto
 Procuratore Generale dott. Mauro Vitiello, che ha chiesto il rigetto del ricorso,
 nonché delle parti, che hanno insistito nelle rispettive difese;

RGN 10007/2022
 Consigliere est. Federici



FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle entrate notificò alla Al due provvedimenti con i quali, relativamente alle annualità 2012 e 2013, irrogò sanzioni per violazioni fiscali ai fini Iva ed Irap.

Gli atti trovavano genesi in un accertamento eseguito a carico di vari soggetti, ritenuti coinvolti in una maxi-frode erariale, attuata mediante il "Consorzio X" e alcune società cooperative, appositamente costituite per conseguire vantaggi economici a mezzo di condotte illecite, sul piano fiscale e contributivo, nello specifico mediante reclutamento di manodopera e un giro di fatture per operazioni inesistenti. Nella ricostruzione dell'organizzazione e delle azioni compiute dai promotori e amministratori, anche di fatto, delle società, l'Agenzia delle entrate aveva evidenziato il fattivo affiancamento di professionisti, dotati di competenze specifiche e funzionali, quali commercialisti, consulenti del lavoro e società di elaborazione dati. Tra essi era stata individuata la società di elaborazione dati X s.r.l., nella persona della sua legale rappresentante, Al, depositaria delle scritture contabili delle cooperative sedenti a X e oggetto d'indagine, professionista che, secondo gli esiti della verifica, si ritenne aver conseguito cospicui vantaggi dall'attività di consulenza prestata, in particolare in favore delle cooperative X e Y.

La A, che aveva contestato gli addebiti dell'Amministrazione finanziaria e gli atti irrogativi di sanzioni, adì la Commissione tributaria provinciale di Milano, che con sentenza n. 5747/15/2018, previa riunione dei ricorsi, ne disattese le ragioni.

La contribuente propose appello alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, che con sentenza n. 4703/06/2021, in riforma della pronuncia id primo grado, annullò gli atti sanzionatori.

Il giudice regionale, esaminando il quarto motivo e richiamando alcuni precedenti arresti della Corte di legittimità, ha rilevato che l'art. 7 del d.l. 30 settembre 2003, n. 269, nel prevedere l'imputazione delle sanzioni amministrative, relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica, esclusivamente a carico della compagine sociale, impedisce la comminazione di sanzioni nei confronti "di altri soggetti e quindi dei consulenti, nonché degli amministratori o dipendenti di altre persone giuridiche". Ha inoltre evidenziato che altre controversie tra la A e



l'Erario, portate dinanzi al medesimo ufficio giudiziario, sebbene afferenti a diverse o medesime annualità d'imposta, erano state definite in senso favorevole alla contribuente.

L'Agenzia delle entrate ha censurato la decisione, chiedendone la cassazione, sulla base di due motivi, ulteriormente illustrati da memoria depositata ai sensi dell'art. 378 cod. proc. civ. A ha resistito con controricorso.

All'esito della udienza pubblica del 26 marzo 2024 la causa è stata riservata e decisa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo il ricorrente ha denunciato la violazione e falsa applicazione dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, nonché degli artt. 5, 9 e 11 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. La pronuncia, affermando che soggetto passivo delle sanzioni è la sola società dotata di personalità giuridica, ex art. 7 del d.l. 269 del 2003, sarebbe errata laddove ha escluso il concorso del consulente di società di capitali, diversamente regolato dall'art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Il motivo è fondato nei termini appresso chiariti.

La difesa dell'Agenzia sviluppa le ampie argomentazioni della censura, sollecitando anche una rimessione della questione alle Sezioni unite, sotto due profili.

Il primo, di carattere dogmatico, sebbene dalle dirette ricadute sulla controversia, è quello di una lettura alternativa della portata, del contenuto, e delle conseguenze della soggettività passiva riconosciuta dall'art. 7, d.l. n. 269 del 2003, in capo alle società dotate di personalità giuridica.

L'ufficio sostiene che la norma ha inteso escludere l'applicabilità delle sanzioni agli amministratori e legali rappresentanti delle suddette società, salva l'ipotesi in cui esse siano state costituite solo in via strumentale, come paravento dell'attività illecita perseguita da una persona fisica, sia essa formalmente a capo di una società o amministratore di fatto, come ampiamente elaborato anche dalla giurisprudenza di legittimità. Tuttavia, ciò non avrebbe cancellato la portata dell'art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997, norma che disciplina il concorso di terzi negli illeciti commessi dall'ente-contribuente, anche quando dotato di personalità giuridica.



Il secondo profilo è invece indirizzato a difendere i risultati dell'attività accertativa per cui è causa, cioè a prospettare l'esistenza, nel caso di specie, di una *fictio iuris* della società-contribuente, dietro la quale, per il perseguimento di benefici personali mediante illeciti fiscali, si muovevano persone fisiche, tra cui la professionista A .

La difesa della controricorrente dissente dalla ricostruzione giuridica prospettata con il primo profilo, e contesta la novità del secondo profilo, ritenuto una prospettazione di cui non vi sarebbe traccia né nelle contestazioni elevate negli atti impositivi, né nelle difese articolate dall'Amministrazione nei precedenti gradi di giudizio.

Tenendo da parte questo secondo profilo, e vagliando le argomentazioni utilizzate dall'Amministrazione finanziaria con il primo, occorre rammentare che la disciplina dettata dal d.lgs. n. 472 del 1997, a quasi settant'anni dalla prima legge generale sulle sanzioni fiscali -l. 7 gennaio 1929, n. 4- aveva introdotto un innovativo sistema organico, attento alle condizioni soggettive del trasgressore, più vicino dunque ai principi penalistici, così valorizzando il principio di personalizzazione della sanzione e abbandonando criteri automatici.

La disciplina è stata ulteriormente innovata dal d.l. 30 settembre 2003, n. 269, convertito in l. 24 novembre 2003, n. 326, in vigore dal 2 ottobre 2003. Con l'introduzione dell'art. 7 del suddetto d.l. n. 269, secondo cui «le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica», si è posta la questione se la suddetta disciplina, nell'innovare le regole dettate dal d.lgs. n. 472 del 1997, ed in particolare dall'art. 11 -che prima della modifica prevedeva l'obbligo solidale del pagamento della sanzione tra l'ente, la società o l'associazione, nel cui interesse l'autore della violazione aveva agito, e l'autore medesimo- avesse definitivamente escluso l'esigibilità della sanzione nei confronti della persona fisica, identificando esclusivamente nella compagine sociale l'unico soggetto passivo, quando dotato di personalità giuridica.

Si tratta di una questione la cui soluzione non è scontata, e ciò al di là dell'apparente chiarezza del testo normativo, tanto più 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».

Con attenzione a quello che rappresenta lo stato dell'arte sull'interpretazione dell'art. 7 cit., la giurisprudenza di legittimità ha ad esempio affermato che il principio secondo cui le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario, proprio di società o di enti con personalità giuridica, ex art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, sono esclusivamente a carico della persona giuridica, anche quando essa sia gestita da un amministratore di fatto, non opera nell'ipotesi di società "cartiera", atteso che, in tal caso, la società è una mera *fictio*, utilizzata quale schermo per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a personale vantaggio dell'amministratore di fatto, con la conseguenza che viene meno la *ratio* che giustifica l'applicazione del suddetto art. 7, 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 (Cass., 20 ottobre 2021, n. 29038; 22 novembre 2021, n. 36003; cfr. anche 25 luglio 2022, n. 23231).

Nello specifico si è avvertito che «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» (Cass., 29038 del 2021, cit.).

Le argomentazioni e le conclusioni, cui è pervenuta la giurisprudenza di legittimità, sono il punto di arrivo di una esegesi della disciplina, che era pur partita da contrastanti letture, alcune più favorevoli all'abbandono di ogni prospettiva non aderente all'apparente semplicità del testo dell'art. 7 cit. (Cass., 25 ottobre 2017, n. 25284; 13 novembre 2018, n. 29116; indirettamente, 23 aprile 2014, n. 9122), altre che invece ritenevano coerente con il sistema delle regole sulla responsabilità, ed imprescindibile nell'interpretazione dello stesso art. 7 cit., distinguere le ipotesi in cui l'amministratore, anche di fatto, avesse operato nell'interesse della società, da quelle in cui la società fosse solo una finzione, costituita da una persona fisica quale paravento delle proprie condotte, illecitamente incidenti sugli obblighi fiscali (Cass., 28 agosto 2013, n. 19716; 8 marzo 2017, n. 5924; 18 aprile 2019, n. 10975).

Per questo secondo orientamento, senz'altro più corretto, il distinguo si pone nella "decodificazione" della società, se cioè essa sia vera, se abbia vita e finalità economiche distinte da quelle del suo amministratore, oppure si riveli uno strumento artificioso, cui una persona fisica ricorre proprio per sottrarsi alle sanzioni. Il che, è ben comprensibile, non rappresenta alcuna forzatura del dato letterale dell'art. 7 cit., trovando anzi all'interno della norma medesima la sua *ratio*. Ed infatti, il tratto comune, e ad un tempo il *discrimen* tra l'applicazione del principio della responsabilità sociale, come introdotta dall'art. 7 cit., e il ripristino della responsabilità del soggetto persona fisica, senza violare la corretta interpretazione della suddetta norma, sta nella identificazione del "soggetto giuridico" (ente o persona fisica) che trae effettivo beneficio dalla violazione (cfr. Cass., 13 novembre 2020, n. 25757).

Nell'alveo della fattispecie disciplinata dall'art. 7 cit., ossia la condotta offensiva tutta interna alla compagine sociale, il nuovo sistema è ispirato proprio a chi dall'illecita condotta trae vantaggio. Se è la società, ad essa sarà correttamente indirizzata la sanzione, se è la persona fisica, che dietro il paravento della società persegue i propri illeciti vantaggi, la sanzione colpirà chi dell'illecito ne è l'autore, non solo materiale, ma giuridico.



Naturalmente la *ratio* appena riferita richiede per ciò stesso del riscontro, ed il primo di essi è proprio il riscontro della "finzione" dell'esistenza della società, cioè la sua strumentalità al perseguimento delle finalità illecite del suo controllore, identificato, ad es., nel suo amministratore di fatto. Tali riscontri possono essere agevoli, come nel caso della società "cartiera", della quale ne sia stata accertata l'inesistenza per assenza degli elementi essenziali allo svolgimento dell'attività economica. In ipotesi simili è agevole ritenere che, in via presuntiva e secondo *l'id quod plerumque accidit*, l'amministratore di fatto abbia direttamente incamerato i proventi dell'evasione fiscale addebitabile all'ente (Cass., 36003 del 2021 cit.). Vi sono tuttavia ipotesi ben più complesse, nelle quali la società non è la cartiera, ma la compagine sociale che al più risulta coinvolta in un giro di operazioni soggettivamente inesistenti, il che, di per sé, non costituisce affatto elemento assorbente per trarre la conclusione che essa sia una mera creazione artificiosa, strumentale all'illecita condotta del vero artefice, ossia la persona fisica che di fatto l'amministra.

In tali ipotesi, infatti, la società "a valle" dell'operazione soggettivamente simulata, ricevendo le fatture false, può anche aver conseguito un vantaggio fiscale, illecito, ma ciò non esclude la sua vitalità. In questo caso il suo amministratore agisce anzi nell'interesse e a beneficio della società amministrata e la fattispecie non potrà che rientrare proprio nell'alveo dell'art. 7 cit. (cfr. Cass., 23 gennaio 2023, n. 1946).

La lunga digressione, ai fini della vicenda che ci occupa, serve da un lato a rimarcare chi e come possa essere identificato il soggetto che beneficia effettivamente della condotta illecita, segnando pertanto *il limes* dell'oggetto della disciplina dell'art. 7, d.l. 269 del 2003.

Ma serve anche ad esaminare in che termini si propone il rapporto tra l'art. 7, cit., e l'art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997, che disciplina il tema del concorso con soggetto "esterno" alla società, ossia il rapporto tra la condotta illecita tenuta dalla società contribuente e l'eventuale terzo, estraneo alla società contribuente, che a quell'illecito abbia concorso.

Quello che infatti va chiarito è se l'assetto normativo enucleabile dalla lettura dell'art. 7 cit. si rifletta direttamente sull'art. 9 cit., o se le prospettive debbano restare distinte o parzialmente tali.



La questione ha diretta incidenza sul presente contenzioso, ma più in generale incide su numerose analoghe fattispecie, perché un conto è ritenere che, con riguardo alle società dotate di personalità giuridica, ai fini sanzionatori sia assorbente la soggettività dell'ente, con esclusione di ogni altro soggetto cui indirizzare la sanzione -e in tal modo la sopravvivenza applicativa del concorso ex art. 9 cit. sarebbe circoscritta alle sole ipotesi nelle quali il soggetto-contribuente è una persona fisica oppure un ente privo di personalità giuridica-; altro conto è ritenere che l'art. 9 cit. costituisca una fattispecie non scalfita dalle regole interpretative dell'art. 7 del d.l. 269 del 2003.

L'alternativa interpretativa si è resa necessaria a seguito di un orientamento, elaborato dalla stessa giurisprudenza di legittimità, secondo la quale, in tema di violazioni tributarie, ai sensi dell'art. 7 d.l. n. 269 del 2003, conv. in l. n. 326 del 2003, le sanzioni amministrative gravano esclusivamente sulla persona giuridica contribuente, titolare del rapporto tributario, con esclusione della responsabilità a titolo concorsuale delle persone fisiche, indipendentemente dalla sussistenza di un rapporto organico delle medesime con l'ente, mentre sono sanzionabili, ex art. 9 d.lgs. n. 472 del 1997, i concorrenti esterni rispetto alla violazione tributaria commessa da soggetti privi di personalità giuridica (così, nella enunciazione massimata del principio, da Cass., 22 maggio 2020, n. 9448; e poi le seguenti 9449, 9450, 9451). Si tratta di arresti, ripresi nella sentenza del giudice regionale ora al vaglio della Corte, con i quali, proprio in riferimento alla responsabilità e alla sanzione imputata al legale rappresentante di una società di consulenza fiscale, che aveva proposto alla "società contribuente" una complessa operazione finanziaria, finalizzata esclusivamente ad ottenere indebiti risparmi d'imposta, si è ritenuto che, alla luce dell'art. 7 cit., la sanzione potesse colpire solo la società contribuente, dotata di personalità giuridica, che si era avvantaggiata di quell'attività professionale, e non anche chi, estraneo alla predetta compagine sociale, avesse eventualmente concorso al compimento della illecita condotta mediante la propria esperienza e competenza professionale (oltre le predette pronunce, cfr. Cass., 28 aprile 2022, n. 13232 6 maggio 2022, n. 14364; 13 luglio 2023, n. 20146).



Questa interpretazione ha pertanto escluso che il perimetro applicativo dell'art. 7 cit. sia circoscritto ai soli soggetti, persone fisiche, in rapporto di immedesimazione organica con la società contribuente, estendendo la regola dell'esclusione dell'addebito sanzionatorio a qualunque soggetto, anche estraneo alla medesima società.

Con ciò risulta inapplicabile l'istituto del concorso, ex art. 9 cit., nel compimento dell'illecito fiscale commesso da società contribuente dotata di personalità giuridica.

Questo collegio intende verificare se tale interpretazione vada rimeditata, o rimodulata, trattandosi comunque di un orientamento interpretativo ribadito in taluni precedenti.

Così perimetrata l'indagine, intanto è indubbio, per quanto già ampiamente chiarito, che nella stessa trama interpretativa dell'art. 7 cit., emerge, senza contrasti, che dal campo applicativo della sanzione indirizzata alla sola società, dotata di personalità giuridica, esulino tutte le fattispecie nelle quali, che sia l'amministratore di fatto, oppure l'amministratore o legale rappresentante legato alla società predetta da un formale rapporto di immedesimazione organica, la società medesima risulti un paravento della persona fisica, che della stessa ne faccia un uso strumentale per il perseguimento di vantaggi personali. In questo caso, si è ripetutamente affermato, il vero soggetto beneficiario dell'illecito fiscale sanzionabile è la persona fisica che se ne avvantaggi. Dunque, la regola della soggettività passiva dell'ente contribuente va esclusa laddove sia "altro" il soggetto che beneficia della illecita condotta.

Ciò, tuttavia evidenzia il comune denominatore posto alla base della disciplina sanzionatoria introdotta dall'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, ma non intacca ancora l'estensione dell'area applicativa della norma sul concorso di persone nella violazione.

Il passaggio logico successivo, e necessario, è dunque quello di vagliare se l'area applicativa degli artt. 7 del d.l. n. 269 del 2003 e 9 del d.lgv. n. 472 del 1997 possa ritenersi unica, e dunque sovrapponibile, oppure no.

Sotto questo aspetto il collegio ritiene corretta la seconda risposta.

Una prima considerazione, in tal senso, deriva dalla constatazione che una cosa è l'identificazione del soggetto giuridico cui indirizzare la sanzione, se cioè l'ente complesso dotato di personalità giuridica oppure il suo legale



rappresentante o chi della società se ne occupi nel concreto (l'amministratore di fatto); altro è invece constatare che alla consumazione dell'illecito possa partecipare un soggetto oppure una pluralità di soggetti, che pertanto rispetto alla commissione di una violazione si trovino in posizione concorrenziale.

Si tratta di due aspetti ontologicamente distinti, perché il primo afferisce alla relazione tra società e suoi organi, il secondo all'unità o pluralità di soggetti, la cui condotta illecita abbia concorso al compimento dell'illecito. Al primo aspetto è rivolta la regola dell'art. 7 cit., al secondo la regola dell'art. 9 cit.

L'illecito fiscale cioè, al pari di quello penale, può avere un autore, oppure una pluralità di autori, intendendosi per tali ciascun soggetto giuridicamente individuabile nella sua unitarietà.

La società dotata di personalità giuridica emerge nella sua "unicità" e, per la regola introdotta dall'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, essa è l'unica imputabile per essere venuta meno, a certe condizioni, la solidale responsabilità, già regolata dall'art. 11 del d.lgv. n. 472 del 1997.

Ma la condotta illecita può essere il frutto di un concorso di condotte plurisoggettive, e a tal fine la regola che ne presiede la disciplina non va cercata nell'art. 7, bensì nell'art. 9. Quest'ultima norma non riguarda dunque il rapporto tra "società e suo amministratore", ma solo il concorso con altri soggetti nel compimento dell'illecito, che dunque devono essere soggetti estranei alla compagine sociale, trovando altrimenti applicazione le regole d'imputazione del solo art. 7 cit.

D'altronde la formulazione stessa dell'art. 9 cit. è sovrapponibile a quella dell'art. 110 del c.p., espressione di quell'intento di avvicinamento del Legislatore fiscale del 1997, in materia sanzionatoria, alle regole del processo penale. Essa, dunque non può che considerarsi ontologicamente distinta dall'area applicativa dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, che ha invece la diversa finalità di identificare la società dotata di personalità giuridica come soggetto giuridico imputabile di sanzione, in luogo del suo amministratore o del legale rappresentante, o comunque di soggetto operante per la società, escludendone la responsabilità solidale.

Escludere il concorso di più soggetti nella commissione di un illecito fiscale vorrebbe dire escludere la pluralità di autori di un illecito, che



costituisce principio irrinunciabile nella teoria dell'illecito, anche fiscale, e al quale non era di certo preposto l'art. 7 cit., rivelandosi altrimenti irragionevole rispetto al diverso trattamento di enti privi di personalità giuridica, oppure di persone fisiche, parimenti soggetti d'imposta.

Si tratta, più specificamente, di mantenere fermi i principi e le definizioni stesse, su cui è costruita la struttura del d.lgv. n. 472 del 1997, e tra esse l'art. 2, che nell'inquadrare la nozione di "sanzione amministrativa", al comma 2 indica che «la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione».

Né a superare tali considerazioni è sufficiente invocare l'incompatibilità dell'intero impianto della disciplina dettata dal d.lgs. n. 472 del 1997 rispetto all'art. 7 cit., le cui finalità e la cui portata rischierebbero di travalicare le ragioni stesse d'equilibrio tra le due discipline.

Non è inutile richiamare le perplessità manifestate nella dottrina, la quale nelle sue ricostruzioni dogmatiche ha avvertito l'artificio della disciplina sanzionatoria indirizzata alla società, a discapito dell'impianto indirizzato alla persona fisica, per la difficile convivenza con i principi generali, quali quello della imputabilità, della colpevolezza, ecc.

Per altra prospettiva, e sempre con attenzione rivolta alla dottrina, sotto l'aspetto della portata del sintagma "compatibilità", utilizzato nel comma 3 dell'art. 7 cit., molto opportunamente è stato sottolineato che nella relazione governativa di accompagnamento al decreto-legge è dato leggere che nelle ipotesi di responsabilità di una persona giuridica, il richiamo alla "compatibilità" alla normativa dettata dal d.lgv. n. 472 del 1997 è stato previsto "per esigenze di coordinamento". Ebbene, letteralmente coordinare significa "ordinare insieme vari elementi in modo da costituire un tutto organico", «il che sembra voler dire che la disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche si colloca a pieno titolo, sia pure con gli adattamenti del caso, nel sistema sanzionatorio delineato dal D.Lgs. n. 472/1997».

Si tratta di osservazioni che aiutano ad intendere che il concetto di compatibilità non può tradursi nella abrogazione implicita di qualunque parte del d.lgv. n. 472 del 1997 si trovi in astratta contraddizione con l'art. 7 del d.l. 269 cit., ma semplicemente che con esso si impongono esigenze di coordinamento, di armonizzazione delle due discipline.



In tale alveo il "concorso" di cui all'art. 9 cit., con riferimento alle società dotate di personalità giuridica, non viene svuotato, ma solo adattato.

Ebbene, alla luce delle considerazioni appena sviluppate, e proprio in coerenza alle finalità intrinseche dell'art. 7 cit., il concorso deve afferire ad un soggetto terzo, a sua volta autonomo centro di imputazione di interessi, a cui sia addebitabile il comune interesse nella condotta illecita, per il perseguimento di suoi "specifici" vantaggi, distinti cioè da quelli della società contribuente. Diversamente, la fattispecie deve necessariamente ricondursi nell'alveo dell'art. 7 del d.l. 269 del 2003.

L'autonomo e distinto beneficio che il terzo deve conseguire, perché possa anch'egli risponderne per concorso, è infatti necessario requisito per la verifica di compatibilità della disciplina introdotta dal d.lgv. n. 472 del 1997 con la regola dell'art. 7, cit., così come previsto dal comma 3 della suddetta norma.

D'altronde la stessa relazione di accompagnamento al d.l. n. 269 del 2003 precisa che lo scopo dell'art. 7 è quello di superare, almeno per le strutture imprenditoriali complesse e dotate di personalità giuridica, il sistema personalistico, cui era ispirato il modello del d.lgv. n. 472 cit., nel quale la posizione del contribuente (ossia la società beneficiaria del vantaggio economico della condotta contestata) risultava sotto il profilo concettuale nettamente separata da quella dell'autore materiale della violazione (al quale erano imputate le sanzioni previste a fronte dell'illecito). Pertanto, per riconoscere l'applicabilità dell'art. 9 della disciplina del 1997, è necessario che il concorrente, prevalentemente persona fisica, sia identificabile con un soggetto giuridico, il quale tenga una condotta finalizzata al raggiungimento di un autonomo beneficio, non essendovi altrimenti ragione per distinguerlo dalla fattispecie normativa introdotta per esonerare dalla sanzione colui che abbia tenuto una condotta diretta al conseguimento di benefici per la sola società.

Sotto questo aspetto, considerando ad esempio proprio il consulente della società, tale vantaggio non può identificarsi nel compenso professionale percepito, anch'esso inquadrabile in una condotta esclusivamente finalizzata a conseguire benefici per la società, ma deve trattarsi di un *quid pluris*, cioè di benefici che vadano ben oltre il corrispettivo della propria prestazione, traducendosi in altri termini non già in una mera



prestazione al servizio di un committente, ma in una diretta e comune finalità di concorso nell'attuazione di condotte soggettivamente intese a ottenere vantaggi economici non spettanti, mediante il compimento di illeciti fiscali.

Occorre, in altri termini, che il consulente non si sia limitato a svolgere le sue tipiche funzioni professionali, ma, attraverso le sue capacità tecniche, abbia condiviso, o coinvolto, la società nel compimento di condotte illecite, tese a ottenere vantaggi economici non spettanti. Ci si trova in questi casi dinanzi a soggetti che non si pongono in posizione di sovraordinazione (come la società con il suo dipendente o con il suo amministratore) oppure in posizione di mera collaborazione professionale (come il consulente rispetto alla società committente), ma a soggetti in posizione di equiordinazione, indipendenti e volitivamente preordinati al perseguimento di benefici mediante condotte illecite.

A ben vedere, si tratta di ipotesi nelle quali il terzo, consulente o altro, rispetto alla società non si pone come soggetto esercente le sue tipiche attività, ma, anche tradendo il suo codice deontologico, riveste altri ruoli, ad esempio di "suggeritore interessato", che curi, anche tecnicamente, operazioni finalizzate a raggiungere obiettivi illeciti o elusivi, oppure occupi la posizione del mediatore tra vari soggetti per il raggiungimento di benefici non spettanti, o, ancora, si proponga come ideatore di operazioni complesse, elusive oppure evasive.

In tutte le ipotesi elencate, o nelle altre similari, deve riconoscersi il concorso di tale soggetto nelle condotte illecite addebitabili anche, ma non solo, alla società. Ne discende che in queste ipotesi vada riconosciuta anche al terzo la soggettività passiva alle sanzioni, ai sensi del citato art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Ovviamente i principi enunciati vanno poi confrontati con la condotta concretamente addebitabile al terzo, e nel caso di specie al professionista. Occorre infatti pur sempre un accertamento in fatto, cui è deputato il giudice di merito in base ai concreti addebiti portati dall'atto di contestazione o da quello irrogativo della sanzione.

Tutto ciò chiarito, nel caso di specie il giudice regionale, senza soffermarsi in alcun modo sulla condotta concretamente addebitata dall'Amministrazione finanziaria alla A , legale rappresentante della



società di elaborazione dati X s.r.l., ha ritenuto comunque di escludere la sua assoggettabilità alle sanzioni comminate, invocando una interpretazione giuridica dell'art. 7 del d.l. 269 del 1997, di fatto abrogatrice dell'art. 9 cit. per tutte le ipotesi in cui la condotta del terzo si relazioni alla condotta illecita di società dotata di personalità giuridica, configurando una sua "compartecipazione" interessata ed autonoma alla condotta medesima.

In tal modo non si è tenuto conto dei principi di diritto sopra enunciati.

Pertanto, neppure ha rilievo il secondo profilo curato dalla difesa erariale con il primo motivo del ricorso (quello relativo all'esistenza, nel caso di specie, di una *fictio iuris* della società-contribuente, dietro la quale, per il perseguimento di benefici personali mediante illeciti fiscali, si muovevano persone fisiche, tra cui la professionista A), che peraltro presuppone un approfondimento in fatto della vicenda ora al vaglio della Corte.

Il motivo va dunque accolto nei termini chiariti, dovendo il giudice di merito attenersi al seguente principio di diritto «**In tema di sanzioni amministrative relative al rapporto tributario, la ratio che giustifica ai sensi dell'art. 7, d.l. n. 269 del 2003, convertito con modificazioni in l. n. 326 del 2003, l'applicazione della sanzione alla sola società dotata di personalità giuridica non esclude il concorso del terzo nella condotta illecita, quando essa si concretizzi in una compartecipazione interessata e autonoma al perseguimento di finalità illecite, con conseguente applicazione nei suoi confronti dell'art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997**».

Viene meno, peraltro, la necessità di sottoporre alle sezioni unite la soluzione delle questioni proposte dalla difesa erariale.

Con il secondo motivo l'Agenzia delle entrate ha denunciato la violazione dell'art. 111, comma 6, Costituzione, degli artt. 132, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., e 118 disp. att. cod. proc. civ., nonché degli artt. 2909 cod. civ. e 36, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. Con esso la ricorrente assume che il richiamo da parte del giudice regionale di precedenti intervenuti in senso favorevole alla controricorrente presso il medesimo ufficio giudiziario potrebbero far intendere il riconoscimento di una "portata decisoria" dei medesimi. Si paventa così il richiamo di un giudicato.



A parte che la questione perde rilevanza in ragione dell'accoglimento del primo motivo, quando non assorbito esso è comunque infondato, perché i richiami riportati nella pronuncia impugnata sono in realtà del tutto generici e non assumono alcuna veste di giudicato, sia per la totale assenza di riferimenti specifici a decisioni ben identificate, sia, ancor più, per l'assoluta inesistenza di riferimenti alle fattispecie in esse decise. Peraltro, come anche evidenziato dal giudice regionale, riguarderebbero fatti o annualità distinte.

La sentenza va quindi cassata per l'accoglimento del primo motivo, e il processo va rinviato alla Corte di giustizia di II grado della Lombardia, che, in diversa composizione, oltre che provvedere alla liquidazione delle spese di legittimità, rivaluterà le ragioni dell'appello, attenendosi al principio di diritto enunciato nella presente decisione.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo, rigetta il secondo. Cassa la sentenza e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, cui demanda, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il giorno 26 marzo 2024

Il Consigliere est.

Francesco FEDERICI

Il Presidente

Ernestino Luigi BRUSCHETTA

