



**REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA**

Oggetto: Tributi
2011
**Sanzioni amministrative
Tributarie - art. 9 del D.lgs.
n. 472 del 1997 - commercialista
trasmissione dei modelli
dichiarativi del cliente senza
materiale redazione degli stessi-
concorso esterno- presupposti**

Composta da:

| | | |
|---|--------------------------|-------------------|
| Lucio Luciotti | - Presidente - | Oggetto |
| Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera | - Consigliere relatore - | R.G.N. 25967/2022 |
| Gianluca Grasso | - Consigliere - | Cron. |
| Pierpaolo Gori | - Consigliere - | cc 15/01/2026 |
| Luigi D'Alessandro | - Consigliere | |

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

Sul ricorso n. 25967 del ruolo generale dell'anno 2022 proposto

Da

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,
domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura
Generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

-ricorrente -

Contro

Antonio 

- intimato-



per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Calabria n. 1205/02/2022, depositata in data 7 aprile 2022;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 15 gennaio 2026 dal Consigliere Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera;

FATTI DI CAUSA

1. La controversia attiene all'impugnativa dell'atto di contestazione sanzioni n. TD3CO0203089/2016, per l'anno 2011, emesso, ai sensi dell'art. 9 del d.lgs. n. 472/97, nei confronti di Antonio [REDACTED] in qualità di commercialista di Liberata Maria [REDACTED] titolare di ditta individuale di pulizie, e coautore delle violazioni già contestate (in forza dell'avviso di accertamento n. TD3010203083/2016) alla ditta. In particolare, l'Agenzia delle entrate aveva addebitato ad Antonio [REDACTED] di avere "con le proprie competenze tecniche" coadiuvato la ditta di [REDACTED] Maria nel compimento delle violazioni tributarie consentendole di non pagare le imposte o di pagarle in misura inferiore al dovuto e/o di conseguire crediti d'imposta non spettanti, portando in deduzione costi non documentati per compensi corrisposti per prestazioni occasionali o deducendo in misura piena costi per acquisti di carburante che andavano detratti nella percentuale stabilita dalla legge.

2. La Commissione tributaria provinciale di Cosenza, con sentenza n. 1724/04/2021 aveva accolto il ricorso, attribuendo valenza dirimente al fatto allegato dal ricorrente e non contestato dall'Agenzia della mancata redazione da parte dello stesso dei modelli dichiarativi della cliente, soltanto trasmessi al Fisco, e ritenendo concretare una illegittima integrazione in corso di causa della motivazione dell'atto impositivo l'argomentazione dell'Ufficio in ordine alla mancata indicazione da parte dei percettori dei compensi occasionali delle prestazioni effettuate.

3. La Commissione tributaria regionale della Calabria, con sentenza n. 1205/02/2022, depositata in data 7 aprile 2022 aveva rigettato



l'appello dell'Agencia delle entrate sulla base del principio di diritto (richiamato anche nella sentenza n. 908/01/2022 della medesima CTR in ordine ad una fattispecie identica riguardante Antonio [REDACTED] affermato dalla Corte di cassazione per cui le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente, ai sensi dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, conv. nella legge n. 326 del 2003, 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 sull'art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997, che non poteva costituire una deroga al predetto art. 7, prevedendo quest'ultimo l'applicazione delle disposizioni del d.lgs. n. 472/97 solo in quanto compatibili (sono richiamate ex multis, Cass. n. 10975 del 2019; Cass. n. 28331 del 2018; Cass. n. 5924 del 2017). Tale orientamento giurisprudenziale - maturato prevalentemente in materia di amministratore di fatto della persona giuridica - era pertinente anche in fattispecie nelle quali il preteso concorrente non era collegato alla prima da alcun rapporto organico neppure meramente fattuale (è richiamata Cass. n. 9450 del 2020). In particolare - come aggiunto dalla CTR - la Suprema Corte aveva chiarito che l'estraneo, al pari di un dipendente o di altro soggetto legato da un rapporto organico con la società, non poteva concorrere ed essere chiamato a rispondere per le sanzioni irrogate all'ente tranne che nei casi in cui l'Ufficio avesse dimostrato che la commissione della violazione da parte dell'estraneo rispondeva ad un interesse esclusivamente proprio, o che la persona fisica, autrice della violazione, non avesse agito nell'interesse della società ma avesse conseguito un interesse proprio o, comunque, diverso da quello sociale, ovvero, ancora, avesse costituito artificialmente la società (quale mera *fictio*) per fini illeciti e personali (sono richiamate, *ex plurimis*, Cass. n. 10975 del 2019; Cass. n. 5924 del 2017; Cass. n. 19716 del 2013); nella specie, ad avviso della CTR, mancando la prova dei



presupposti sopra enunciati per configurare il concorso esterno di Antonio [REDACTED] nelle violazioni tributarie commesse dalla ditta [REDACTED] Maria, andava confermato l'annullamento dell'atto di irrogazione delle sanzioni.

4. Avverso la suddetta sentenza l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato ad un motivo.

5. E' rimasto intimato Antonio [REDACTED]

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 7 del d.l. n.269/2003, conv. con mod. dalla legge n.326 del 2003 e 9 del d.lgs. n. 472/97, per avere la CTR confermato l'annullamento dell'impugnato atto di contestazione di sanzioni escludendo la responsabilità concorrente di Antonio [REDACTED] quale commercialista, per le violazioni tributarie commesse dalla sua cliente ditta individuale [REDACTED] Liberata Maria, non essendo stata fornita dall'Ufficio la prova del perseguimento da parte dello stesso di un proprio esclusivo fine illecito e personale, diverso da quello sociale. In particolare, ad avviso della ricorrente, la partecipazione consapevole del [REDACTED] nelle violazioni tributarie della ditta [REDACTED] emergeva già dal fatto che i modelli di dichiarazione- pur non compilati dal professionista- erano stati trasmessi da quest'ultimo al Fisco, apparendo inverosimile che lo stesso, come si evinceva dallo stesso ricorso introduttivo, tenutario delle scritture contabili ed esperto della materia, non si fosse reso conto (quindi dolosamente) dell'evidente difformità dei dati dichiarativi rispetto alle risultanze contabili della ditta (con conseguente deduzione di costi non documentati e di costi di carburante in percentuale diversa da quella stabilita dalla legge) ovvero, quantomeno, se non consapevole di tali difformità, non avesse partecipato colposamente a tali violazioni non verificando, con la diligenza e le cautele proprie del settore di appartenenza, la conformità della dichiarazione trasmessa



alle risultanze della contabilità. Peraltro, ad avviso dell'Ufficio, la ripetitività e sistematicità, per più anni, di illeciti tributari aventi la medesima natura, tutti compiuti da clienti del [REDACTED] costituiva valido elemento presuntivo della consapevolezza da parte di quest'ultimo delle violazioni commesse dalla ditta [REDACTED] e della sua partecipazione, quantomeno colposa al compimento delle medesime.

2. Il motivo è fondato nei termini di seguito indicati.

2.1. Nel caso in discussione le sanzioni sono state irrogate in quanto l'Ufficio aveva contestato a Antonio [REDACTED] commercialista della ditta individuale [REDACTED] il concorso c.d. esterno — ex art. 9 del d.lgs. n. 472/1997 — nelle violazioni tributarie accertate nei confronti della ditta medesima.

2.2. Nella sentenza impugnata la CTR ha confermato l'annullamento dell'atto di contestazione delle sanzioni in quanto — premesso l'incontestata mancata redazione materiale delle dichiarazioni della ditta [REDACTED] da parte del [REDACTED] il quale si era limitato a trasmetterle al Fisco — era da ritenersi applicabile l'art. 7 del DL n. 269/2003, dovendo le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società con personalità giuridica ricadere "esclusivamente" a carico della persona giuridica, anche quando gestita da un amministratore di fatto, non potendo costituire l'art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997 deroga al predetto 7, ad esso successivo che prevedeva l'applicabilità delle disposizioni del d.lgs. n. 472/97 soltanto in quanto compatibili; l'estraneo, al pari del dipendente o di altro soggetto legato da un rapporto organico con la società, non poteva concorrere ed essere chiamato a rispondere in solido per le sanzioni irrogate all'ente ad eccezione dei casi in cui l'Ufficio avesse dimostrato la commissione della violazione da parte dell'estraneo-persona fisica per un interesse esclusivamente proprio ovvero la creazione della persona giuridica come mera fictio nell'interesse esclusivo della persona fisica, autrice e esclusiva beneficiaria della violazione. Nella specie, ad avviso del



giudice di appello, non sussistevano i presupposti della contestata responsabilità del commercialista a titolo di concorso esterno ai sensi dell'art. 9 del d.lgs. n. 472/97 mancando la prova della configurabilità in capo a quest'ultimo – quale mero intermediario nella trasmissione delle dichiarazioni della ditta non redatte materialmente dallo stesso - di un beneficio materiale delle violazioni tributarie contestate.

2.3. La decisione impugnata segue la tesi 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 (Cass. n. 25284 del 2017; Cass., nn. 9448/9449/9450/9451 del 2020; Cass. n. 14364 del 2022; Cass. n.26057 del 2023).

2.4. Recentemente questa Corte è andata di contrario avviso (Cass. n. 20697 del 2024; v. anche Cass. n. 21092 del 2024; Cass. n. 23172 del 2024; Cass. nn. 33994 e 33996 del 2024), ritenendo che l'art. 7 cit. *«riguarda solo gli amministratori, i dipendenti ed i rappresentanti di società, associazioni od enti con personalità giuridica»*, riguarda cioè solo le cd. figure interne, quali manager, dipendenti e funzionari esecutivi, non essendo stato abrogato l'istituto del concorso di persone nel reato ex art. 9 del d.lgs. n. 472/1997 (v. anche Circolare Agenzia delle entrate, n. 28/E del 21 giugno 2004, pag. 14).

2.5. Deve darsi continuità a questo orientamento, a cui la Corte è giunta sulla scorta delle seguenti considerazioni: a) si 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 dotata di personalità 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 l'applicazione di tale disposizione 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, come si può desumere anche dal tenore letterale dell'art. 7 che, laddove indica «Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica», si riferisce proprio alla riferibilità alla persona giuridica contribuente del rapporto tributario e della violazione tributaria commessa, alludendo quindi al rapporto organico (di diritto o di fatto) tra la persona fisica che abbia agito e la persona giuridica contribuente, nel nome e per conto della quale si è operato; b) in questo senso, viene ridimensionato 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, optandosi per un'interpretazione sistematica della norma che riconduce l'avverbio «esclusivamente» al contribuente persona giuridica, titolare del rapporto tributario cui è collegata la violazione tributaria commessa; c) si esclude che con la previsione di cui all'art. 7 cit. vengano scardinati i principi generali di personalità e causalità psichica dettati dal decreto legislativo n. 472 del 1997, segnatamente dall'art. 2, 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, dall'art. 4 del stesso decreto 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»), dall'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 dall'art. 8 che prevede il principio della



intrasmisibilità della sanzione agli eredi, quale corollario del carattere personale della responsabilità; d) lo stesso art. 7, 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 (Relazione illustrativa al disegno di legge di conversione del d.l. n. 269/2003, Senato n. 2518), ove 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, prevedendo la responsabilità esclusiva della persona giuridica per la sanzione amministrativa allorché questa sia relativa al rapporto fiscale della stessa persona giuridica; e) si rammentano ulteriori ragioni di ordine logico e sistematico, desunte dalle norme generali in materia di sanzioni tributarie, dettate dal decreto legislativo n. 472 del 1997, quali la disposizione sull'autore mediato ex art. 10 e l'art. 11 sulla responsabilità individuale del dipendente, rappresentante legale o negoziale o da un soggetto in rapporto organico con l'ente, dovendosi 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 che non dovrebbe rispondere delle violazioni commesse in concorso con la persona giuridica o, meglio, con l'autore della violazione, il quale, come tale, sfuggirebbe 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.

2.6. Va altresì osservato che la responsabilità, a titolo di concorso, per le persone esterne è prevista dall'art. 9 del d.lgs. 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. 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.

2.7. 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, 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. È importante puntualizzare, in proposito, 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. 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 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). L'art. 9, 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. 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. In conclusione, 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 (Cass. sez. 5, n. 7948 del 2025).

2.8. Se il concorso di persone terze nelle violazioni tributarie relative alle società con personalità giuridica è sanzionabile per il contributo materiale e psicologico offerto nella realizzazione dell'illecito, si deve prescindere dal conseguimento da parte del terzo di un personale effettivo vantaggio economico (v. Cass. n. 20697 del 2024; Cass. nn. 33994 e 33996 del 2024), cosicché deve essere disatteso il diverso orientamento espresso da questa Corte, nella sentenza n. 23229 del 2024, che richiede, per l'applicabilità dell'art. 9 cit., che il concorrente «tenga una condotta finalizzata al raggiungimento di un autonomo beneficio (..) 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». Tale orientamento, secondo cui il consulente risponde a titolo di concorso «se 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» altera i principi generali sopra riportati, accomunando, in sostanza, l'*extraneus* a colui che, in forza di un rapporto organico con l'ente, abbia tenuto una condotta diretta al conseguimento di benefici per la sola società e ponendo un'ulteriore restrizione nella disciplina delle sanzioni in materia di enti con personalità giuridica, cioè proprio nel settore di maggior rilievo sul piano economico e quindi



fiscale, che non trova un preciso fondamento normativo. Deve escludersi, pertanto, la necessità di provare il conseguimento da parte del consulente di un vantaggio o un profitto personale dagli illeciti fiscali oltre il compenso professionale, ciò che non costituisce elemento costitutivo della fattispecie ma può valere soltanto quale elemento indiziario, ma non unico, comprovante la ricorrenza del concorso (da ultimo, Cass. sez. 5, sentenza n. 7948 del 2025).

2.9. Nella sentenza impugnata, la CTR non si è attenuta ai suddetti principi di diritto avendo escluso la configurabilità della responsabilità del professionista a titolo di concorso esterno, ai sensi dell'art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997, atteso che - in una fattispecie incontestata in punto di fatto in cui il commercialista si era limitato a trasmettere al Fisco le dichiarazioni della ditta [REDACTED] senza redigerle materialmente - non sussistevano i presupposti per la derogabilità dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, non risultando provata dall'Ufficio la commissione delle violazioni da parte dell'estraneo-persona fisica per un interesse esclusivamente proprio o comunque diverso da quello sociale né tantomeno la creazione della persona giuridica come una mera fictio nell'esclusivo interesse della persona fisica esclusiva beneficiaria delle violazioni medesime e dunque, l'esistenza di un beneficio materiale delle contestate violazioni in capo al [REDACTED] quale supposto coautore delle stesse. Ciò, in luogo di verificare in base ai principi sopra richiamati, la sussistenza degli elementi costitutivi della fattispecie di cui art. 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997, senza che si ponesse la questione della compatibilità con l'art. 7 del d.l. n. 269/2003, operando, nella specie, come "soggetto attivo" degli illeciti tributari una ditta individuale e potendo il concorso del terzo ex art. 9 cit. (nella specie commercialista) nelle violazioni tributarie contestate alla ditta [REDACTED] configurarsi: 1) anche con riguardo a comportamenti che non integravano appieno la condotta tipica prevista dalla norma sanzionatoria, ma si traducevano in un contributo causale- materiale o



psicologico- alla loro realizzazione - il che era, in ipotesi, compatibile anche con l'attività del commercialista di trasmissione al fisco della dichiarazione della ditta, non redatta materialmente dallo stesso, implicando la posizione professionale di consulente tributario, anche in tale veste, qualora fosse stato incaricato altresì della tenuta delle scritture contabili (sulla diversità degli incarichi di tenutario della contabilità e di preposto all'invio telematico delle dichiarazioni dei redditi, v. Cass. n. 13138/2014), quantomeno l'obbligo di controllare il contenuto delle dichiarazioni trasmesse rispetto alle scritture contabili della ditta-cliente nonché la conformità delle stesse alle norme di legge dovendosi la diligenza nell'adempimento valutare con riguardo alla natura dell'attività esercitata ex art. 1176, comma 2, c.c.; 2)a prescindere dal conseguimento da parte del terzo di un effettivo vantaggio economico.

2.10. Ne consegue l'enunciazione del seguente principio di diritto: «In tema di sanzioni amministrative tributarie, il concorso di persone, di cui all'art. 9 del d.lgs. n. 472 del 1997, è configurabile in capo al commercialista per violazioni tributarie relative alla società-cliente, con o senza personalità giuridica, allorquando, pur senza integrare la condotta tipica dell'illecito, compia azioni od omissioni che rendono possibile o agevolano la consumazione delle violazioni tributarie, il che si può ravvisare anche nel caso di attività di incaricato della trasmissione per via telematica delle dichiarazioni dei redditi della società, non redatte materialmente dallo stesso, implicando la posizione professionale di consulente tributario, anche in tale veste, qualora incaricato altresì della tenuta delle scritture contabili, l'obbligo di controllare il contenuto delle dichiarazioni trasmesse rispetto alle scritture contabili della società-cliente nonché la conformità delle stesse alle norme di legge, dovendosi la diligenza nell'adempimento valutare con riguardo alla natura dell'attività esercitata ex art. 1176, comma 2, c.c.».



A tale principio, per quanto sopra già osservato, non si è attenuto il giudice di appello nella sentenza impugnata.

3. In conclusione, il ricorso va accolto nei termini di cui in motivazione con cassazione della sentenza impugnata e rinvio, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa composizione.

P.Q. M.

La Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa composizione.

Così deciso in Roma il 15 gennaio 2026

Il Presidente

Lucio Luciotti

