

# Tutela più debole per gli esterni alla società

## L'evoluzione

### Leggi e giurisprudenza

La sentenza della Cassazione che ha circoscritto la responsabilità del professionista per illeciti tributari commessi da società ai casi in cui è previsto per lui anche un beneficio aggiuntivo oltre al compenso (sentenza 23229/2024) è solo l'ultimo intervento. Proviamo a ricostruire il susseguirsi di orientamenti in materia.

#### Il primo quadro normativo

La riforma delle sanzioni tributarie in vigore dal 1° aprile 1998 (Dlgs 472/1997) si è ispirata in via generale ai principi penali, dando particolare rilevanza alla personalizzazione delle sanzioni con conseguente responsabilità delle persone fisiche che materialmente commettono l'illecito. Una svolta innovativa soprattutto in

presenza di violazioni commesse da società per le quali i verificatori non dovevano limitarsi ad ascrivere l'illecito e la sanzione in capo all'ente ma anche individuare, ove possibile, la persona fisica materialmente responsabile della violazione.

Questa impostazione ha determinato, ben presto, varie proteste da parte di dirigenti e dipendenti delle società che rischiavano in prima persona, per l'eventuale commissione di illeciti dei quali, a ben vedere, alla fine traeva beneficio, in molti casi, solo la società.

Il principio è stato fortemente mitigato con l'articolo 7 del Dl 269/2003 secondo il quale, in estrema sintesi, le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale di società con personalità giuridica sono a carico della sola persona giuridica, fermo restando, ove compatibili, i principi generali previsti dal regime sanzionatorio (Dlgs 472/1997).

La norma è stata interpretata in

modo contrapposto dall'agenzia delle Entrate e dalla dottrina maggioritaria: secondo la prima, la previsione legislativa era rivolta a garantire solo le persone fisiche interne alle società; secondo molti autori, invece, stante l'assenza di specifiche restrizioni, la disposizione trovava applicazione anche nei confronti delle persone fisiche "terze" e non interne alle società.

#### La giurisprudenza

In presenza di contestazioni nei confronti di consulenti fiscali per violazioni commesse dalla società, la giurisprudenza di legittimità negli anni passati ha ritenuto non corretta l'interpretazione delle Entrate con la conseguenza che il professionista non rispondeva in concorso per le violazioni tributarie commesse dalla società di capitali sua cliente. Ciò perché sempre l'articolo 7 escludeva senza alcuna deroga la responsabilità di terzi nelle sanzioni irrogate alle persone giuridiche (tra

le tante: Cassazione 13232/2022, 9448/2020; n. 24805/2021).

La questione sembrava definitivamente risolta, ma questa estate con alcune sentenze (decise tutte nella medesima udienza e con una composizione del collegio giudicante quasi totalmente identica) ha riformato il principio sostenendo che lo "scudo" fornito dall'articolo 7 non si applica ai soggetti terzi estranei alla società. Quindi il professionista può essere sanzionato, a titolo di concorso, per le violazioni tributarie commesse dall'ente (sentenze 20697/2024 e 21092/2024).

Poi in ordine di deposito (ma con decisione assunta sempre nella stessa udienza) con la sentenza 23229/2024 il nuovo orientamento sembra essere stato meglio circoscritto: gli estranei all'ente rispondono in concorso solo se beneficiari di propri specifici vantaggi, distinti da quelli della società.