L'avvocato tributarista non ha colpa se dimostra di aver agito con diligenza

a cura di **Maurizio Villani**

La responsabilità dell'avvocato tributarista, nell'ambito esclusivo dell'assistenza processuale, rientra nel generale principio che le obbligazioni inerenti all'esercizio di un'attività professionale costituiscono sempre obbligazioni di mezzi e non di risultato, in quanto il professionista deve sempre impegnarsi a prestare la propria opera per raggiungere il risultato desiderato, non per conseguirlo (si vedano le sentenze della Cassazione 14 novembre 2002 n. 16023 e 18 luglio 2002 n. 10454).

PRINCIPI CIVILISTICI

Risultato desiderato. L'inadempimento del professionista, inoltre, non può essere desunto, senz'altro, dal mancato raggiungimento del risultato utile avuto di mira dal cliente, ma deve sempre essere valutato alla stregua dei doveri inerenti allo svolgimento dell'attività professionale e, in particolare, al principale dovere di diligenza, per il quale trova applicazione, in luogo del criterio generale della diligenza del buon padre di famiglia, il parametro fissato dall'articolo 1176, comma 2, del Codice civile, secondo il quale «nell'adempimento delle obbligazioni inerenti all'esercizio di un'attività professionale, la diligenza deve valutarsi con riguardo alla natura dell'attività esercitata». La responsabilità dell'avvocato tributarista, pertanto, può trovare fondamento in una gamma di atteggiamenti soggettivi, che vanno dalla semplice colpa lieve al dolo, a meno che la prestazione professionale da eseguire involga la soluzione di problemi tecnici di particolare difficoltà, nel qual caso la responsabilità è attenuata, configurandosi, secondo l'espresso disposto dell'articolo 2236 del Codice civile, solo in caso di dolo o colpa grave.
Oltretutto, l'accertamento relativo alla questione se la prestazione professionale in concreto eseguita implichi, o meno, la soluzione di problemi tecnici di particolare difficoltà, è rimesso al giudice di merito e il relativo giudizio è incensurabile in sede di legittimità, sempre che sia sorretto da motivazione congrua ed esente da vizi logici o da errori di diritto (si vedano le sentenze della Cassazione 14 agosto 1997 n. 7618 e 18 maggio 1988 n. 3463).

SI PROSPETTA SENZA DUBBIO UNA RESPONSABILITÀ DEL PROFESSIONISTA QUANDO NON È TUTELATO L' INTERESSE DEL CLIENTE COME NEL CASO DEL MANCATO RISPETTO DEI TERMINI PERENTORI PER PRESENTARE IL RICORSO

Inoltre, la violazione del dovere di diligenza, ove consistita nell'adozione di mezzi difensivi pregiudizievoli al cliente, non è né esclusa né ridotta per la circostanza che l'adozione di tali mezzi sia stata sollecitata dallo stesso cliente, essendo compito esclusivo dell'avvocato la scelta della linea tecnica da seguire nella prestazione dell'attività professionale (si veda la sentenza della Cassazione 18 maggio 1988 n. 3463).
In ogni caso, il cliente è tenuto sempre a provare non solo di aver sofferto un danno, ma anche che questo è stato causato dall'insufficiente o inadeguata attività del professionista, e cioè dalla difettosa prestazione professionale. Infatti, è sempre necessaria l'indagine sul sicuro e chiaro fondamento dell'azione che avrebbe dovuto essere proposta e diligentemente coltivata e, quindi, la probabilità che gli effetti di una diversa attività del legale sarebbero stati più vantaggiosi per il cliente; anche per quanto riguarda la possibilità di usufruire di un condono fiscale e, quindi, la possibilità di risolvere positivamente, o con il minor danno possibile, una controversia tributaria.
Infatti, la Corte di cassazione (con le sentenze 8 giugno 2004 n. 10966 e 22 novembre 2004 n. 22026) ha evidenziato che la chance, o concreta ed effettiva occasione favorevole di conseguire un determinato bene, non è una mera aspettativa di fatto ma un'entità patrimoniale a sé stante, giuridicamente ed economicamente suscettibile di autonoma valutazione, onde la sua perdita, cioè la perdita della possibilità di conseguire un qualsivoglia risultato utile del quale risulti provata la sussistenza, configura una lesione all'integri-

tà del patrimonio la cui risarcibilità è, quindi, conseguenza immediata e diretta del verificarsi di un danno concreto e attuale (si vedano anche le sentenze della Cassazione 18945/03; 11322/03; 15759/01; 11340/98; 2167/96 e 6506/85).
In tema di chance che si determinano con la partecipazione corretta a una controversia tributaria, basti considerare come l'agire o il contraddire offrano, in ogni caso, frequenti occasioni, tra l'altro, di transigere la vertenza o di procrastinarne la soluzione o di giovarsi di situazioni di fatto o di diritto sopravvenute, risultati che indiscutibilmente rappresentano, già di per se stessi, apprezzabili vantaggi sotto il profilo economico.
Da ultimo, occorre precisare che l'asserita mora del cliente nel corrispondere l'onorario professionale può giustificare solo il recesso dell'avvocato dal rapporto di prestazione d'opera, recesso che deve comunque avvenire senza pregiudizio del cliente stesso (articolo 2237 del Codice civile), ma non giustifica mai lo svolgimento della prestazione senza la dovuta e necessaria diligenza, ai sensi dell'articolo 2236 del Codice civile (si veda la sentenza della Cassazione 14 agosto 1997 n. 7618).
Per sintetizzare, la responsabilità dell'avvocato tributarista per i danni causati nell'esercizio della sua specifica attività postula la violazione dei doveri inerenti al suo svolgimento, tra i quali quello di diligenza, che va a sua volta valutato con riguardo alla natura dell'attività. In particolare, deve considerarsi responsabile verso il cliente il professionista in caso di incuria e di ignoranza di disposizioni di legge e, in genere, nei casi in cui, per negligenza e imperizia, comprometta il buon esito del giudizio, dovendosi, invece, ritenere esclusa la detta responsabilità, a meno di dolo o colpa grave, solo nel caso di interpretazioni di leggi o di risoluzioni di questioni opinabili (Cassazione 18 novembre 1996 n. 10068).

▶ PROVE PER DIMOSTRARE IL DANNO

La responsabilità del professionista nell'assistenza in contenzioso

Il cliente è tenuto sempre a provare non solo di aver sofferto un danno, ma anche che questo è stato causato dall'insufficiente o inadeguata attività del professionista, e cioè dalla difettosa prestazione professionale

COMPORTAMENTO RICHIESTO

Prima e nel corso del giudizio. Nell'ambito esclusivo dell'assistenza processuale, l'avvocato tributarista deve comportarsi sempre con diligenza sia nella fase preliminare al giudizio che durante il processo. Infatti, in applicazione dell'articolo 1176, comma 2, del Codice civile, sussiste la responsabilità dell'avvocato che abbia omesso di prospettare al cliente tutte le questioni di diritto e di fatto atte a impedire l'utile esperimento dell'azione, rinvenendo fondamento detta responsabilità anche nella colpa lieve, qualora la mancata prospettazione di tali questioni sia stata frutto dell'ignoranza di istituti giuridici elementari e fondamentali ovvero di incuria e imperizia insuscettibili di giustificazione. Ciò può verificarsi quando l'avvocato omette di indicare al cliente che il diritto che questi intende far valere in giudizio è già prescritto (Cassazione 18 giugno 1996 n. 5617 e 14 novembre 2002 n. 16023), perché, ad esempio, prima di instaurare la causa, sono già decorsi i termini decadenziali per i rimborsi ex articoli 37 e 38 del Dpr 602/1973 o sono scaduti i termini perentori per proporre ricorsi o appelli.
Durante lo svolgimento della causa, invece, l'avvocato deve, innanzitutto, evitare di commettere grossolani errori procedurali, soprattutto quando questi determinano l'inammissibilità degli atti che necessariamente si devono fare per tutelare gli interessi del cliente. Così, a puro titolo indicativo, può ravvivarsi una responsabilità dell'avvocato tributarista che:

- non rispetti i termini perentori (Cassazione 18 luglio 2002 n. 10454) per la proposizione del ricorso (articolo 21 del Dlgs 546/1992); per un caso specifico, Cassazione 19 marzo 2003 n. 4015;
- rediga il ricorso senza rispettare le tassative condizioni dell'articolo 18, comma 4, del Dlgs citato;
- non si costituisca in giudizio entro 30 giorni dalla proposizione del ricorso (articolo 22, comma 1, del Dlgs citato);
- depositi nella segreteria della Commissione un atto non conforme a quello consegnato o spedito alla parte nei cui confronti il ricorso è proposto (articolo 22, comma 3, del Dlgs citato);
- non proponga nei termini perentori eventuali motivi integrativi, nella specifica ipotesi di cui all'articolo 24, commi 2 e 3, del Dlgs citato;
- non proponga reclamo contro i provvedimenti presidenziali nei termini di cui all'articolo 28, commi 1 e 2, del Dlgs citato;
- non proponga appello nei termini e nella forma di cui agli articoli 51, comma 1, e 53, comma 1, del Dlgs citato;

▸ CAUSA ESIMENTE

La speciale difficoltà

Si tratta di situazioni in cui l'impegno intellettuale richiesto sia superiore a quello professionale medio con conseguente presupposizione di preparazione e dispendio di attività anche esse superiori alla media

- non proponga appello incidentale nei modi e nei termini perentori di cui all'articolo 54, comma 2, del Dlgs citato;
- non proponga ricorso per cassazione nei termini e con le modalità di cui all'articolo 62 del Dlgs citato;
- in sede di giudizio di rinvio, non depositi copia autentica della sentenza della Corte di cassazione (articolo 63, comma 3, del Dlgs citato);
- in sede di revocazione, non proponga il ricorso nei termini di cui all'articolo 51, comma 2, del Dlgs citato oppure non rediga l'atto con gli elementi indicati nell'articolo 65, comma 2, del Dlgs citato;
- nel giudizio di ottemperanza, non indichi precisamente la sentenza passata in giudicato, come richiesto dall'articolo 70, comma 3, del Dlgs citato;
- non sottoscriva assolutamente un atto processuale; a tal proposito, però, bisogna precisare che la Corte di cassazione ha chiarito che non sussiste nullità del ricorso o appello quando la sottoscrizione del difensore, ancorché non comparente in calce, risulti stilata sotto la certificazione dell'autentica della firma apposta dalla parte alla procura alla lite, in quanto, in tal caso, la firma del difensore assolve alla duplice funzione di sottoscrivere l'atto e di certificare l'autografia del mandato (Cassazione 14954/06; 22025/04 e 3862/01); in ogni caso, però, risponde del reato di falsità ideologica (articolo 481 del Codice penale) l'avvocato che falsamente attesti l'autenticità della firma apposta dal cliente in calce a un ricorso (Cassazione penale, sezione V, 16 giugno 2005 n. 22496);
- non riproponga specificamente in appello le questioni ed eccezioni non accolte in primo grado, ai sensi dell'articolo 56 del Dlgs citato;
- quale avvocato domiciliatario, non comunichi la variazione del proprio domicilio (articolo 17, comma 1, del Dlgs citato), determinando, in tal modo, le comunicazioni presso la segretaria della Commissione e rendendo difficile la difesa nei termini previsti (Corte di cassazione, Sezioni unite, 7 luglio 1994 n. 6375 e 7 giugno 2006 n. 13320).

In ogni caso, il difensore ha l'obbligo di svolgere tempestivamente l'attività nell'ambito del processo tributario, ove cessi dal proprio incarico, per rinuncia o revoca della procura, anteriormente alla scadenza del termine ultimo per il compimento di quell'attività, per evitare pregiudizio al cliente (Cassazione 8 maggio 1993 n. 5325).

Inoltre, nel corso del processo, l'avvocato tributarista può commettere per negligenza gravi errori di impostazione della causa, che ne possono compromettere l'esito favorevole.

Il principio generale dell'esclusione dello *ius novorum* nel giudizio di appello (articolo 57 del Dlgs citato) comporta la preclusione del mutamento in secondo grado soltanto degli elementi materiali del fatto costitutivo della pretesa tributaria e non anche della diversa qualificazione giuridica del rapporto dedotto in giudizio, in relazione a quelli già acquisiti al processo (Cassazione 21 dicembre 2005 n. 28315).

Così, a puro titolo indicativo, può intravedersi una responsabilità dell'avvocato tributarista che:

- non abbia mai eccepito la scadenza del termine decadenziale stabilito dalla legge per l'esercizio del potere di accertamento (Cassazione, Sezioni unite, 19854/04; Sezione tributaria 590/06 e 11572/06);
- non abbia mai depositato nei due gradi di giudizio una perizia contabile favorevole alla parte né abbia mai chiesto la sua acquisizione da parte della competente Commissione tributaria (Cassazione, 11 marzo 2002 n. 3526);
- non abbia minimamente contrastato, né con prove documentali né, ad esempio, con atti notori, le pretese dell'ufficio fiscale (si rinvia a Cassazione 29 luglio 2005 n. 16032);
- non abbia chiesto la riduzione del maggior reddito accertato, ma si sia limitato solo a chiedere l'annullamento totale (per il riconoscimento dei costi "in nero", si veda la sentenza della Corte costituzionale 8 giugno 2005 n. 225).

SPECIALE DIFFICOLTÀ TECNICA

Portata della norma. La disposizione dell'articolo 2236 del Codice civile, secondo cui quando la prestazione professionale implica la soluzione di problemi tecnici di speciale difficoltà, l'avvocato tributarista non risponde dei danni se non in caso di dolo o di colpa grave, deve intendersi nel senso che l'impegno intellet-

DOMANDE E RISPOSTE

ASSISTENZA SENZA PAGAMENTO

D. Mesi orsono ho ricevuto mandato per l'assistenza tributaria di un contribuente in contenzioso. Ho depositato il ricorso e sono in attesa di discuterlo in pubblica udienza. Tuttavia, il contribuente - nonostante ripetuti solleciti - non ha ancora provveduto a onorare la mia parcella. Posso, a questo punto, omettere di presenziare al dibattimento?

R. Occorre precisare che l'asserita mora del cliente nel corrispondere l'onorario professionale può giustificare solo il recesso dell'avvocato dal rapporto di prestazione d'opera, recesso che deve comunque avvenire senza pregiudizio del cliente stesso (articolo 2237 del Codice civile), ma non giustifica mai lo svolgimento della prestazione senza la dovuta e necessaria diligenza, ai sensi dell'articolo 2236 del Codice civile (Cassazione 14 agosto 1997 n. 7618).

DILIGENZA MEDIA

D. In quali casi, nell'attività di assistenza al contenzioso, può essere imputata al professionista il mancato esercizio della diligenza media di cui all'articolo 1176 del Codice civile?

R. Le omissioni che potrebbero far incorrere il professionista nella colpa per il mancato esercizio dell'ordinaria diligenza sono diverse e di diverso tipo. A titolo esemplificativo, si possono citare:
- il mancato rispetto dei termini perentori (Cassazione 18 luglio 2002 n. 10454) per la proposizione del ricorso (articolo 21 del Dlgs 546/1992);
- la mancata costituzione in giudizio entro 30 giorni dalla proposizione del ricorso (articolo 22, comma 1, del Dlgs citato);
- il mancato proponimento dell'appello nei termini e nella forma di cui agli articoli 51, comma 1, e 53, comma 1, del Dlgs citato.

tuale richiesto in tali casi sia superiore a quello professionale medio, con conseguente presupposizione di preparazione e dispendio di attività anch'esse superiori alla media. L'onere di dimostrare la sussistenza di quel *quid pluris*, che potrebbe comportare un'attenuazione della responsabilità, incombe, in ogni caso, sul professionista (Cassazione 23 aprile 2002 n. 5928).
Nei casi di interpretazione di leggi o di risoluzione di questioni opinabili di difficile soluzione, deve ritenersi esclusa la responsabilità dell'avvocato nei confronti del suo cliente, a meno di dolo o colpa grave (Cassazione 18 novembre 1996 n. 10068 e 4 dicembre 1990 n. 11612).
A puro titolo indicativo, si prospettano le seguenti ipotesi:
- difficoltà di interpretazione per il computo dei termini nell'ipotesi dell'ultimo condono fiscale sia per quanto riguarda gli articoli 15 della legge 289/2002 e 2 della legge 350/2003 (ordinanza della Corte costituzionale 7 giugno 2006 n. 145) sia per quanto riguarda l'articolo 16 della legge citata (Cassazione 15 aprile 2005 n. 7892); lo stesso discorso vale, ad esempio, anche per l'articolo 34, comma 5, della legge 413/1991 (Cassazione 29 luglio 2005 n. 16060);
- mancata richiesta del "principio di specialità" di cui all'articolo 19, comma 1, del Dlgs 74/2000 (Cassazione 11 gennaio 2006 n. 309);
- mancata specifica censura del ricorrente per cassazione quando vi è contrasto tra la normativa applicata nelle fasi di merito e la nuova disciplina del rapporto controverso (ad esempio, articolo 75, comma 6, del Tuir; Cassazione 1241/06);
- mancato riconoscimento del cosiddetto "giudicato esterno" (soprattutto dopo Cassazione, Sezioni unite, 4 maggio 2006 n. 13916);
- mancata eccezione del difetto di giurisdizione in tema di fermo amministrativo (tenuto conto del contrasto tra la Corte di cassazione, Sezioni unite, 31 gennaio 2006 n. 2053 e il Consiglio di Stato che, con la decisione 18 luglio 2006 n. 4581, ha rimesso gli atti alla Corte costituzionale).

LITE TEMERARIA

Codice di procedura civile. Da ultimo, è opportuno che l'avvocato tributarista informi il cliente che è stato inserito nell'articolo 385 del Cpc un nuovo (ultimo) comma, ai sensi del quale la Corte di cassazione, decidendo sulle spese, anche d'ufficio, «condanna, altresì, la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma, equitativamente determinata, non superiore al doppio dei massimi tariffari, se ritiene che essa ha proposto il ricorso o vi ha resistito anche solo con colpa grave».
Si può dunque evocare il principio della responsabilità aggravata (articolo 96 del Cpc), anche se l'articolo 385 citato non presuppone necessariamente un danno da risarcire.
La nuova disposizione, inoltre, si applica anche nei casi di decisione in Camera di consiglio (articolo 375 del Codice di procedura civile). ■