



LE FORME DI RESPONSABILITÀ DEL PROFESSIONISTA NEL SETTORE TRIBUTARIO

a cura dell'Avv. Maurizio Villani

L'attività professionale dei soggetti che operano nel settore tributario (avvocati, revisori dei conti, commercialisti, ragionieri, consulenti del lavoro, ecc.) si caratterizza per la varietà, molteplicità e complessità degli incarichi e funzioni svolte. Proprio a tale peculiarità deve ricondursi la diversità dei possibili profili di responsabilità applicabili e, conseguentemente, la scelta di prendere in esame, in questa sede, i profili di responsabilità che ineriscono l'attività di consulenza e di assistenza in materia tributaria, come specificazione del più ampio esercizio della professione intellettuale.

La responsabilità connessa all'esercizio di una professione intellettuale (prevista agli artt. 2229 e ss. del Cod. Civ.) è, infatti, fattispecie per così dire "generica", comune a tutti i prestatori d'opera intellettuale; mentre la responsabilità connessa all'attività di consulenza ed assistenza in materia tributaria (disciplinata da numerosi interventi legislativi, ed in ultimo dai D.Lgs. n. 241/1997; D.Lgs. n. 472/1997; D.P.R. n. 322/1998) sono fattispecie specifiche dell'attività dei soggetti su indicati.

I. Responsabilità connesse all'esercizio di una professione intellettuale

1. Le professioni intellettuali

Le professioni intellettuali sono quelle attività caratterizzate dall'importanza assunta dalla cultura e dall'intelligenza del soggetto che la svolge ed eseguite nel rispetto della piena autonomia, con ampi poteri discrezionali affidati al professionista stesso. Queste professioni sono disciplinate dalla Costituzione, all'art. 33, comma 5, che prevede la necessità di superare un esame di Stato al fine di ottenere l'abilitazione professionale e dal codice civile, nel titolo terzo del libro quinto.

La collocazione di tali norme, nell'ambito della disciplina del lavoro autonomo, lascia dedurre che il professionista intellettuale dispone di una certa discrezionalità circa le modalità di esecuzione della prestazione che gli è stata commissionata, proprio come accade nel caso del lavoratore autonomo. A conferma di tale interpretazione, l'art. 2230 c.c. stabilisce che la normativa dettata per il contratto d'opera in generale è applicabile anche alle fattispecie delle professioni intellettuali, se ciò è compatibile con la natura del contratto.

Alla professione intellettuale possono allora ricondursi quelle attività il cui elemento qualificante consiste nel-

l'apporto offerto dall'intelligenza e dalla cultura del professionista medesimo e che, al contempo, presentano alcuni ulteriori elementi distintivi:

- a) autonomia di azione nella prestazione dell'opera professionale e discrezionalità in ordine alle modalità di estrinsecazione dell'attività stessa;
- b) carattere personale della prestazione, con riferimento al rapporto fiduciario che si instaura tra il professionista e il suo cliente, avendo quest'ultimo diritto che il professionista presti personalmente la propria opera;
- c) inibizione dell'esercizio della professione a quanti non possiedano determinati requisiti di competenza, attestati dall'iscrizione in appositi albi o elenchi;
- d) correlativa soggezione del professionista alla potestà disciplinare del proprio ordine professionale;
- e) particolari modalità di definizione del compenso per l'attività professionale, sottratto alla determinazione secondo criteri puramente mercantili (dovendo risultare tale per cui la sua misura sia "in ogni caso (...) adeguata all'importanza dell'opera e al decoro della professione").

Invero, i profili sopra indicati tornano applicabili non a tutte le professioni oggettivamente qualificabili come intellettuali, bensì soltanto a quelle assoggettate ad uno status giuridico di "protezione" (tra cui quella dei soggetti operanti nel settore tributario); ciò, in particolare, nel senso che il professionista "protetto" è tenuto ad avvalersi delle forme del contratto d'opera intellettuale, mentre il professionista "non protetto" è libero di configurare il rapporto anche sulla base di forme contrattuali differenti (ad esempio, appalto, vendita, altre fattispecie atipiche ecc.).

Una ulteriore distinzione tra le obbligazioni che sorgono da contratto – ivi comprese quelle derivanti dai contratti di prestazione d'opera intellettuale – contrappone le obbligazioni c.d. "di mezzi", che hanno ad oggetto "solo" un comportamento professionalmente adeguato, alle obbligazioni c.d. "di risultato", che hanno ad oggetto il risultato stesso che il cliente/creditore della prestazione ha interesse a conseguire.

Nelle prime, il debitore (cioè il professionista) si obbliga solamente ad un comportamento diligente, mentre, invece, il controllo sul risultato non rientra nell'ambito delle sue possibilità.

Il professionista si limita a promettere l'espletamento di una certa attività come mezzo per conseguire il risultato sperato dal cliente, in cui la diligenza, oltre che misura per valutare l'esattezza dell'adempimento,

rappresenta ed esaurisce l'oggetto stesso dell'obbligazione. Egli, assumendo l'incarico, si impegna a prestare la propria opera intellettuale per raggiungere il risultato sperato ma non a conseguirlo.

Vi è da dire, tuttavia, che di risultato può parlarsi, in un certo qual modo, anche nelle obbligazioni di mezzi, in quanto rientra nel dovere del professionista di svolgere ogni attività necessaria ed utile in relazione al caso concreto; ad esempio, nel caso di un avvocato, l'aprestamento dei mezzi difensivi più idonei rispetto alla particolare situazione vantata in giudizio dal cliente.

La distinzione comporta rilevanti conseguenze in termini di disciplina applicabile – anche e soprattutto in tema di responsabilità – incidendo direttamente sulla ripartizione dell'onere della prova.

Sulla base della rigorosa distinzione tradizionale, infatti, la regola di responsabilità per inadempimento di cui all'art. 1218, Cod. Civ. ("il debitore che non esegue esattamente la prestazione dovuta è tenuto al risarcimento del danno, se non prova che l'inadempimento o il ritardo è stato determinato da impossibilità della prestazione derivante da causa a lui non imputabile") è applicabile unicamente alle obbligazioni "di risultato", mentre per quelle "di mezzi" vale il criterio della **diligenza**. In altri termini:

- a) **nelle obbligazioni di risultato**, condizione necessaria affinché il debitore sia liberato dalla responsabilità per inadempimento nei confronti della controparte è che egli possa dimostrare che la mancata o non conforme esecuzione della prestazione è dipesa da circostanze esterne che hanno reso del tutto impossibile l'adempimento;
- b) **nelle obbligazioni di mezzi**, invece, condizione necessaria affinché al debitore possa essere imputata la responsabilità di un eventuale inadempimento nei confronti della controparte è che quest'ultima possa dimostrare che la prestazione pattuita non è stata eseguita con il dovuto grado di **diligenza** (il che significa che il debitore è libero da responsabilità se esegue la propria obbligazione con idonea diligenza, quand'anche il creditore non ottenga l'esito atteso).

Il termine "risultato" con riguardo alle professioni intellettuali configura, quindi, l'opera che il prestatore intellettuale è tenuto a compiere in vista del fine ultimo che il cliente vuole raggiungere, cioè un complesso di prestazioni, comportamenti ed atti conformi alle regole dell'arte ed alle norme di correttezza.

Esso si esprime, inoltre, nel confronto tra quanto non si è raggiunto e ciò che, con l'osservanza delle regole tecniche della professione, si sarebbe dovuto e potuto conseguire, solo che si fosse usata la diligenza richiesta. In sostanza, il risultato non si identifica necessariamente con l'integrale soddisfazione dell'interesse del cliente, ma piuttosto nel compimento di tutte quelle scelte, di natura discrezionale, che si rendono necessarie affinché l'opera possa dirsi compiuta.

Da quanto sopra esposto, è facile ricavare che, con riferimento alle obbligazioni di "risultato", l'onere probatorio grava in capo al debitore, laddove per quelle

"di mezzi" esso è posto a carico del creditore.

In quest'ottica, le obbligazioni assunte dai professionisti intellettuali nell'esercizio delle proprie attività consulenziali "tipiche" devono, di regola, qualificarsi come obbligazioni "di mezzi", in quanto, con l'assunzione di un incarico, normalmente, il professionista si impegna a svolgere, a favore del proprio cliente, una prestazione di consulenza ed assistenza avente adeguato contenuto tecnico ed idoneo livello professionale, senza peraltro assumere, solitamente, vincoli specifici circa il preciso esito di tali attività (senza contare che, in numerosi casi – per non dire nella maggioranza di essi – l'assunzione di un simile impegno risulterebbe del tutto impossibile, dipendendo il risultato ultimo della prestazione da fattori esogeni sui quali il professionista non può intervenire).

La natura essenzialmente "di mezzi" delle attività professionali può essere colta anche a livello intuitivo in relazione ad alcune fattispecie tipiche: ad esempio, nell'incarico assunto da un medico di eseguire un intervento chirurgico (qui l'esito auspicato è la guarigione del paziente, ed il medico non può certo fornire una garanzia assoluta), ovvero nell'impegno, accettato da un avvocato, di provvedere al patrocinio in giudizio di un cliente (ove l'esito atteso è la vittoria nella controversia, risultato che anche il migliore dei difensori non può assicurare a priori ed al di là di ogni incertezza); quanto all'attività dei commercialisti, si pensi all'impegno di predisporre e trasmettere una dichiarazione fiscale, incarico che, apparentemente, configura una obbligazione di risultato.

È fuori di dubbio che il corretto svolgimento di tale ultima prestazione comporti anche l'adempimento di prestazioni concepibili in termini di "risultato" (ad esempio, la fase della trasmissione telematica della dichiarazione rientra senz'altro in tale categoria, sicché si può ritenere che, in caso di inadempimento del relativo obbligo, il professionista potrà sottrarsi a responsabilità soltanto dimostrando che l'omissione o il ritardo sono dipesi da cause a lui non imputabili). Eppure, se si prescinde dagli aspetti "materiali" e ci si riferisce invece al profilo del "contenuto" della prestazione (predisposizione di una dichiarazione fiscale "corretta") ed al risultato atteso dal committente (presumibilmente, quello di evitare di subire atti di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria), è facile rendersi conto che l'incarico assunto ha la medesima natura "di mezzi".

Recentemente, è tornata sull'argomento anche la Suprema Corte: "le obbligazioni inerenti all'esercizio di un'attività professionale sono, di regola, obbligazioni di mezzo e non di risultato, in quanto il professionista, assumendo l'incarico, si impegna a prestare la propria opera per raggiungere il risultato desiderato ma non al suo conseguimento. Ne deriva che l'inadempimento del professionista (nella specie: avvocato) alla propria obbligazione non può essere desunto, *ipso facto*, dal mancato raggiungimento del risultato utile avuto di mira dal cliente ma deve essere valutato alla stregua dei doveri inerenti lo svolgimento dell'attività professionale" (Cass. civ., sez. II, 08-08-2000,





n. 10431; nello stesso senso, tra le tante, Cass. civ., sez. III, 26-02-2002, n. 2836).

Sul punto, è peraltro il caso di formulare due ulteriori osservazioni:

> **da un lato**, parte della dottrina ritiene che il rigore della dicotomia mezzi/risultato debba essere sostanzialmente mitigato, posto che, in realtà, tutte le obbligazioni si caratterizzano necessariamente per un elemento teleologico, un risultato inteso come momento finale o conclusivo della prestazione che lo caratterizza e che per la generalità delle obbligazioni (non solo quelle di mezzi) il comportamento negligente dovrebbe integrare, già di per sé, gli estremi dell'inadempimento.

Secondo tale tesi, ogni obbligazione è di comportamento (o mezzi) e di risultato insieme, poiché nessun comportamento può essere rilevante se non è seguito da un risultato, così come quest'ultimo non può essere conseguito se non costituisce espressione di un comportamento (mezzi scelti) idoneo a realizzarlo;

> **dall'altro**, la giurisprudenza (essenzialmente preoccupata di offrire adeguata tutela al cliente/committente, quale presunta "parte debole" nel rapporto contrattuale con il professionista), lungi dal voler abbandonare tale distinzione, ha piuttosto manifestato la tendenza a dilatare il novero delle obbligazioni professionali "di risultato" rispetto a quelle "di mezzi", specie in alcuni particolari settori professionali; ciò con l'esito di determinare un considerevole ampliamento delle fattispecie in cui il professionista è ritenuto responsabile di inadempimento.

E', infatti, orientamento consolidato in giurisprudenza che l'avvocato assume un'obbligazione di risultato quando assume obblighi **precisi** la cui violazione è fonte di danno, come, ad esempio, l'omesso compimento di atti processuali o notifiche in termini utili. In questo caso, la colpa professionale è in *re ipsa*, perché è costituita dal solo fatto di aver lasciato decorrere inutilmente i termini (sul punto, recentemente, v. Cass., Sez. III Civ., Sent. n.2836, del 26/02/2002).

Ed ancora, "il professionista, nella prestazione dell'attività professionale, sia questa configurabile come adempimento di un'obbligazione di risultato o di mezzi, è obbligato, a norma dell'art. 1176 c.c., ad usare la diligenza del buon padre di famiglia; la violazione di tale dovere comporta inadempimento contrattuale, del quale il professionista è chiamato a rispondere anche per la colpa lieve (salvo che nel caso in cui, a norma dell'art. 2236 c.c., la prestazione dedotta in contratto implichi la soluzione di problemi tecnici di particolare difficoltà) e, in applicazione del principio di cui all'art. 1460 c.c., la perdita del diritto al compenso" (Cass., Sez. II, 23/04/2002, n. 5928). Nella specie, la sentenza impugnata, confermata dalla S.C., aveva accertato la responsabilità professionale di un difensore nella gestione di una causa di opposizione a decreto ingiuntivo per avere omesso di indicare la data dell'udienza di comparizione nella copia notificata dell'atto di opposizione e per avere omesso di citare un teste in una prova delegata e aveva, conseguentemente, escluso che al professionista spettasse il com-

penso per la propria prestazione professionale).

Un ultimo aspetto da ricordare è la distinzione tra i concetti di responsabilità contrattuale ed extracontrattuale (od aquiliana).

Non può esservi dubbio che quella del prestatore d'opera intellettuale è una responsabilità "ex contractu", che, tuttavia, può essere cumulata con quella aquiliana ex art.2043 c.c., quando lo stesso atto dannoso sia lesivo di diritti soggettivi assoluti.

In prima approssimazione ed in linea di principio, si afferma che sussiste un illecito extracontrattuale in presenza di violazioni di un diritto o di una situazione giuridica tutelata in modo assoluto ("erga omnes"), mentre la responsabilità contrattuale ("da inadempimento") sorge a seguito della violazione di un diritto relativo, per quanto non necessariamente derivante da un contratto, essendo sufficiente l'esistenza di un pregresso rapporto obbligatorio, a prescindere dalla fonte dell'obbligo violato (atto illecito, contratto, atto unilaterale, o altro).

La distinzione, se limpida in linea di principio, diventa assai più sfumata nell'applicazione concreta e trascina con sé rilevanti differenze di disciplina riconducibili:

- **alla ripartizione dell'onere della prova**: nelle ipotesi di illecito contrattuale, vige una presunzione di colpa per inadempimento: al cliente / creditore si richiede unicamente di dimostrare il proprio diritto a ricevere la prestazione, laddove il debitore dovrà provare che l'inadempimento o il ritardo non sono a lui riferibili per impossibilità della prestazione derivante da causa a lui non imputabile.

In altri termini, esercitata dal professionista l'attività in relazione al caso concreto prospettato, e così eseguita la prestazione alla quale si era obbligato con la conclusione del contratto d'opera professionale, incombe sul cliente, che assume di avere subito un danno, l'onere di provare la difettosa o inadeguata prestazione professionale, l'esistenza del danno ed il rapporto di causalità tra la difettosa o inadeguata prestazione ed il danno medesimo, mentre incombe al professionista l'onere di provare l'impossibilità, a lui non imputabile, della perfetta esecuzione della prestazione.

Per quanto riguarda la difettosità o la inadeguatezza della prestazione professionale, il cliente ha l'onere di fornire alla valutazione del giudice la prova di sufficienti ed idonei dati obiettivi, mentre, per quanto riguarda l'onere probatorio a carico del professionista, questi è tenuto a provare (subordinatamente all'esito positivo della prova a carico del cliente) che la imperfetta esecuzione della prestazione è dovuta a forza maggiore o a caso fortuito (Cass. Sez. II Civ., n.17871, del 24/11/2003).

Nell'illecito extracontrattuale, permane, invece, l'ordinaria regola per cui l'onere di provare i fatti costitutivi della propria pretesa spetta a colui che l'avanza, sicché sarà il cliente/creditore a dover provare che il comportamento del prestatore gli ha provocato un danno e che tale comportamento è stato caratterizzato da dolo o colpa;

• agli effetti giuridici relativi al risarcimento del danno: in particolare, il risarcimento dell'illecito contrattuale è limitato al danno prevedibile nel tempo in cui è sorta l'obbligazione, ove l'inadempimento o il ritardo non dipendano dal dolo del debitore; tale limitazione ai danni prevedibili non si applica, invece all'illecito extracontrattuale;

• ai termini prescrizione della relativa azione di responsabilità: l'azione di responsabilità per l'illecito extracontrattuale si prescrive in **cinque anni**, mentre quella per l'inadempimento dell'obbligazione nell'ordinario termine **decennale**.

Con specifico riguardo alle figure professionali esaminate, l'attività consulenziale *stricto sensu* appare, tutto sommato, poco idonea a produrre danni extracontrattuali, sicché tale tipologia di responsabilità sembra poter essere relegata in un ambito sostanzialmente marginale (fattispecie tipiche sono i danni riconducibili alla conduzione dello studio e alla gestione dei dipendenti).

2. La responsabilità professionale nell'art. 2236 del Cod. Civ.: diligenza, colpa e "speciale difficoltà"

Secondo i parametri della responsabilità contrattuale (artt.1176 e 1218 c.c.), quella professionale è una responsabilità che si fonda su una condotta informata a dolo o colpa.

Più precisamente, il libero professionista risponde di regola verso il cliente, oltre che per dolo, per colpa anche lieve; responsabilità in cui il professionista può incorrere per la cura e soluzione di casi ordinari, cioè casi per la cui soluzione sono sufficienti una preparazione professionale media ed un'attenzione media nell'esercizio della professione (Cass. 14/08/1997 n. 7618).

Presupposto minimo della responsabilità è la colpa, comprensiva di ogni fatto illecito perpetrato dall'agente, voluto o non direttamente voluto, ma da lui comunque provocato o a lui imputabile per mancanza di diligenza, perizia o prudenza. Vale a dire che è indifferente che il fatto lesivo consista in un proposito malizioso o in un'imprevedibilità delle conseguenze dannose del proprio comportamento, ossia del dolo o della colpa. Gli elementi che concretizzano la responsabilità civile del professionista, in sostanza, sono costituiti da:

- a) **diligenza, perizia e prudenza;**
- b) **colpa professionale;**
- c) **dolo e colpa grave;**
- d) **errore professionale, quando non costituisce una causa esimente.**

Il concetto di **diligenza** trova il proprio fondamento nell'art. 1176 c.c. e riassume in sé "il complesso di cure e cautele che dovrebbero fondare il comportamento di ogni debitore al momento di soddisfare la propria obbligazione, avuto riguardo alla natura del particolare rapporto ed alle circostanze di fatto che lo caratterizzano". La sua funzione è, essenzialmente, quella di parametro per la valutazione della conformità del comportamento del debitore rispetto a quello dovuto, al fine di delimitare ciò che deve ritenersi, in quel singolo caso, esatta prestazione. Il parametro da

applicarsi, con riferimento alle attività professionali intellettuali, non è quello del 1° comma dell'art. 1176, col suo generico riferimento al mandatario ed al "buon padre di famiglia", bensì quello più stringente del 2° comma, che richiede, nell'adempimento delle obbligazioni inerenti l'esercizio di un'attività professionale, di valutare la **diligenza** con riguardo alla natura dell'attività esercitata.

Tale principio si correda, di poi, di altre implicazioni, tra le quali il **principio di correttezza**. Quest'ultimo è inteso nel senso che il professionista ha il dovere di curare scrupolosamente la propria preparazione, tenendosi **aggiornato**, al fine di fornire una prestazione esatta non solo dal punto di vista della diligenza ma anche da quello della perizia.

Il principio di correttezza professionale, inoltre, non va inteso in senso restrittivo, vale a dire che sia professionalmente **corretto** l'atto che non comporti inosservanza di una norma giuridica, potendo, in ogni caso, sussistere atti che, per quanto conformi alle disposizioni di legge, sono da considerare non onesti né corretti, perché ispirati da frode ed astuzia.

Nel caso di contratto d'opera intellettuale, specialmente degli avvocati, può rientrare il compimento di atti giuridici, i quali non esauriscono l'oggetto del contratto ma costituiscono semplici momenti della più complessa prestazione d'opera.

Più precisamente, il mandato o procura che investe della rappresentanza in giudizio il difensore ha, come suo presupposto, il rapporto interno relativo al conferimento dell'incarico, il quale è disciplinato dalle norme sostanziali sul mandato. Non vi è dubbio, quindi, che il difensore munito di procura ad lites sia soggetto a quelle medesime obbligazioni che fanno carico a qualsiasi altro mandatario, tra cui quella imposta dall'art.1713 c.c. "*il mandatario deve rendere al mandante il conto del suo operato e rimettergli tutto ciò che ha ricevuto a causa del mandato*".

E' un dovere dell'avvocato, dunque, espletare **diligentemente** la propria attività di mandatario del cliente, ai sensi dell'art.1710 c.c. e, nel contempo, far presente al cliente stesso, finché l'incarico non gli sia revocato, la necessità del compimento di tutti gli adempimenti necessari per evitare che siano compromessi i suoi diritti (Cass. 28/04/94 n. 4044).

Ancora, il difensore, essendo munito di mandato, deve essere ritenuto responsabile ove non abbia svolto l'attività inerente al mandato o l'abbia svolta parzialmente o non abbia **informato** il cliente dell'impossibilità di espletarla.

Il problema della formazione del consenso del cliente assume notevole importanza, considerato che questi, generalmente, non è consapevole dei problemi tecnici che riguardano il negozio da concludere e si affida completamente al professionista per la realizzazione dello scopo da perseguire.

Nondimeno, l'evidenziata natura della obbligazione assunta dal professionista, come **obbligazione di mezzi**, non esime quest'ultimo dal dovere di prospettare al cliente tutti gli elementi **contrari** (ipotizzabili in virtù di quella preparazione tecnica e di quell'esperien-





za medie caratterizzanti l'attività professionale alla luce degli evidenziati parametri normativi) per i quali, nonostante il regolare svolgimento di tale attività, gli effetti a questa conseguenti possano essere inferiori a quelli previsti, oppure, in concreto, nulli o persino **sfavorevoli**, determinando in tal modo un **pregiudizio** rispetto alla situazione antecedente; "il professionista, infatti, deve porre in grado il **cliente di decidere consapevolmente**, sulla base di una adeguata valutazione di tutti gli elementi favorevoli ed anche di quelli eventualmente contrari ragionevolmente prevedibili, se affrontare o meno i **rischi** connessi all'attività richiesta al professionista medesimo.

Pertanto, la valutazione in ordine all'adempimento o meno da parte dell'avvocato dell'obbligazione conseguente all'incarico professionale conferitogli non attiene al mero accertamento del mancato raggiungimento del risultato utile da parte del cliente ma involge una indagine volta a verificare l'eventuale violazione dei doveri connessi allo svolgimento dell'attività professionale e, in particolare, del dovere di **diligenza**; nell'ambito di quest'ultimo sono ricompresi i doveri di **sollecitazione**, di **dissuasione** ed in particolare di **informazione**, al cui adempimento il professionista è tenuto sia all'atto dell'assunzione dell'incarico che nel corso del suo svolgimento, evidenziando al cliente le questioni di fatto e/o di diritto rilevabili "ab origine" o insorte successivamente, ritenute ostative al raggiungimento del risultato o, comunque, produttive di un rischio di effetti dannosi, invitandolo a fornirgli gli elementi utili alla soluzione positiva delle questioni stesse ed anche sconsigliandolo dall'iniziare o proseguire una lite ove appaia improbabile un epilogo favorevole e, anzi, probabile un esito negativo" (Cass., Sez. II Civ, Sent. 30/07/2004, n. 14597).

L'informazione che l'avvocato deve fornire al cliente può consistere in una semplice e sintetica esposizione del problema con le relative conseguenze od in una descrizione analitica della strategia difensiva che intenderà seguire, a seconda del grado culturale e delle possibilità di comprensione del cliente.

Lo studio preliminare del problema da affrontare deve essere fatto con la diligenza del professionista medio, cioè con l'impegno della preparazione professionale media.

Relativamente al concetto di **colpa**, esso si articola essenzialmente, secondo le elaborazioni della dottrina e della giurisprudenza, nelle ipotesi di **imprudenza** (superficialità o leggerezza di comportamento), **negligenza** (omissiva o commissiva, consistente in disattenzione o mancanza di dovuta attenzione o sollecitudine), **imperizia**, **inosservanza di leggi** o altre disposizioni normative, nonché – per il caso particolare del professionista – di **inottemperanza** alle disposizioni impartite dal cliente.

La **perizia** consiste nelle cognizioni tecniche che siano acquisite sia attraverso lo studio sia tramite l'esperienza e che consentano di eseguire la prestazione secondo le regole dell'arte.

La carenza di perizia è dovuta ad errori tecnici, conseguenti alla mancanza della normale preparazione tec-

nica professionale, che dà sempre luogo ad inadempimento, anche in relazione a quel particolare risultato che le parti hanno preso in considerazione (Cass. 14/11/2002 n. 16023).

Il professionista, nell'assolvere all'incarico pattuito con il cliente, ha il **dovere** di informare i propri atti anche alla **prudenza**, la cui inosservanza è costituita dall'agire senza una conveniente, preventiva riflessione, omettendo le cautele del caso e trascurando di considerare i rischi eventuali che possono conseguire all'azione imprudente. Rientrano in tale concetto, quindi, la superficialità e leggerezza di comportamento e la temerarietà.

In relazione alla valutazione della colpa professionale, particolare rilevanza è attribuita, dalla giurisprudenza, al concetto di **perizia** (e, correlativamente, di imperizia) da intendersi come complesso di regole tecniche e professionali espresse dal livello medio della categoria d'appartenenza (Cass. civ., sez. II, 9 novembre 1982 n. 5885). La valorizzazione di tale concetto risulta, tra l'altro, strumentale rispetto al fine del riconoscimento di un dovere di aggiornamento costante del professionista (sancito da tutti i codici di deontologia), posto che tale "standard medio" deve, per forza di cose, essere quello derivante da conoscenze aggiornate e, quindi, tecnicamente apprezzabili.

In argomento, merita, peraltro, puntualizzare che la giurisprudenza (Cass. civ., sez. III, 1 agosto 1996, n. 6937; Cass. civ., sez. III, 8 luglio 1994, n. 6464) ritiene inapplicabile l'art. 2236 c.c. allorché constino, da parte del professionista, "palesi imprudenze o comportamenti di incuria".

L'art.1176 c.c. si pone, inoltre, come parametro per individuare la **colpa professionale**. La colpa professionale, cioè, è racchiusa in un confronto fra il comportamento correttamente posto in essere dal professionista ed il modello astratto del "buon professionista" che identifica la condotta normalmente idonea a raggiungere il risultato sperato dal cliente.

In questo quadro, ove al professionista si richieda un impegno di misura **media**, questi risponde sia per **dolo** sia per **colpa lieve**. Quest'ultima è ancorata ai parametri di **diligenza**, **perizia** e **prudenza**, sopra esposti.

Pacifico è la definizione di **dolo**, che si ha quando l'evento dannoso è dall'agente previsto e voluto come conseguenza della propria azione od omissione, richiamando la nozione codificata nel codice penale all'art.43.

Ipotesi a metà strada tra il dolo e la colpa lieve è la **colpa grave**. Essa consiste, oltre che in decisioni non ponderate e riprovevoli inerzie del professionista, anche nella **temerarietà** ed in ogni **imprudenza** da cui traspaia **superficialità e disinteresse** per la pratica affidata dal cliente al prestatore d'opera.

Il legislatore ha previsto un'ipotesi di responsabilità attenuata e limitata ai soli casi di **dolo** o **colpa grave** qualora la prestazione implichi la soluzione di **problemi tecnici di particolare difficoltà** (art.2236 c.c.).

La giurisprudenza ha avuto modo di chiarire (cfr. Cass. civ., sez. III, 7 maggio 1988, n. 3389, con specifico



riferimento alla professione medica, ma sulla base di argomentazioni largamente generalizzabili) che integrano la previsione normativa i casi che, "per essere stati oggetto (...) di dibattiti e studi dagli esiti tra loro opposti, per la novità della loro emersione" (concetto in effetti riconducibile a quello, proprio del diritto tributario, delle norme caratterizzate da "obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione") ovvero "per essere caratterizzati dalla straordinarietà e particolare eccezionalità del loro manifestarsi, non possono considerarsi ricompresi nel doveroso patrimonio culturale, professionale e tecnico del professionista, avuto riguardo, anche in questo caso, alle peculiarità del settore ove svolge la sua attività e ad uno standard **medio** di riferimento".

Le fattispecie comprese sono, in sostanza, quelle per cui l'impegno intellettuale richiesto è superiore a quello professionale medio ed il professionista deve impegnarsi in attività di carattere più elevato.

La particolare difficoltà va poi riferita al normale bagaglio di cognizioni tecniche che un buon professionista della categoria considerata deve possedere. Non si ha, dunque, un problema di speciale difficoltà quando si devono applicare le ordinarie regole dell'arte.

Nei casi di cui all'art.2236 c.c., la responsabilità è limitata ai soli casi di dolo o colpa grave, con esclusione, quindi, della colpa lieve; la responsabilità si concretizza allorché il prestatore d'opera intellettuale non adotta le cautele e mostra di non conoscere o non applicare le cognizioni che ogni professionista di quel settore deve adottare, conoscere ed applicare.

Con speciale riferimento alla materia tributaria, ai fini dell'individuazione della responsabilità, è principio ormai consolidato che necessariamente l'azione (od anche l'omissione) sia **cosciente, volontaria e colpevole**, cioè che si possa rimproverare all'agente di aver tenuto un comportamento, se non necessariamente doloso, quantomeno **negligente**.

Pertanto, per potersi configurare la responsabilità, è necessario che la violazione sia commessa quantomeno con colpa e, per raffigurare una violazione punibile a carico del consulente per l'attività prestata per la soluzione di problemi di particolare complessità, occorre almeno la colpa grave.

Sulla base, poi, delle precise indicazioni fornite dalla circolare del Ministero delle Finanze n.180/E del 10/07/1998, è possibile affermare, quanto alla nozione di colpa, in linea con quanto prescritto dall'articolo 43 del codice penale, che il reato è colposo "quando l'evento, anche se preveduto, non è voluto dall'agente e si verifica a causa di **negligenza, imprudenza od imperizia** ovvero per inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline".

In merito, i chiarimenti del Ministero delle Finanze hanno precisato che "l'**imperizia** colpevole non è soltanto quella di colui che, in relazione all'attività che gli è propria, si deve ritenere in grado di conoscere ed interpretare correttamente la legge, ma anche quella di colui che, non essendo in grado di curare personalmente l'adempimento degli obblighi fiscali, è però in condizione di rendersi conto dell'insufficienza delle

sue cognizioni e della necessità di sopperire a tale insufficienza. In ultima analisi, ciò che si pretende è che ciascuno operi, di persona o ricorrendo all'ausilio di altri, tenendo un comportamento caratterizzato da **diligenza e prudenza**".

Le uniche ipotesi rappresentate da problemi tecnici di speciale difficoltà sono state ravvisate nei casi di interpretazioni di leggi o risoluzione di questioni opinabili, in cui vi sia contrasto di giudicati (Cass. 04/12/1990 n. 11612).

Sia in dottrina che in giurisprudenza, l'**errore professionale** è riferito a quella condotta errata ma non colposa che esime, dunque, da responsabilità.

Essa si rinviene nei casi in cui il professionista, nonostante abbia agito diligentemente ed esercitato l'attività correttamente, non abbia raggiunto lo scopo sperato dal cliente. In tali casi, l'errore professionale non è fonte di responsabilità, in quanto il suo comportamento viene ritenuto non colpevole a causa delle difficoltà esistenti per la risoluzione del problema tecnico sottoposti.

E' evidente che non può farsi rientrare nell'ambito scusante dell'errore professionale qualsiasi manchevolezza della prestazione: se l'attività da prestare non evidenzia alcun particolare problema tecnico ed il professionista sbaglia per una banale disattenzione o per evidente incuria si ha un'ipotesi di errore comune, cui si applicano le norme sulla responsabilità per inadempimento.

Al fine di configurare la responsabilità del professionista (ed, invero, al fine di configurare qualsivoglia forma di responsabilità) occorre poi che tra il comportamento realizzato dal professionista e posto alla base dell'azione di responsabilità (contrattuale o extracontrattuale) e l'evento dannoso sussista un **nesso di causalità** tale per cui il secondo sia conseguenza del primo (Cass. Civ. sent.11901 del 07/08/2002).

Secondo la giurisprudenza tradizionale, conseguenza "immediata e diretta"; tuttavia, non deve trascurarsi l'affermarsi di una impostazione fondata sul concetto di "causalità adeguata". La giurisprudenza ha, infatti, affermato che "ai fini del sorgere dell'obbligazione di risarcimento, il **nesso di causalità** tra fatto illecito ed evento dannoso può essere anche **indiretto e mediato**, essendo all'uopo sufficiente che il primo abbia posto in essere uno stato di cose senza il quale il secondo non si sarebbe prodotto e che il danno si trovi con tale antecedente necessario in un rapporto eziologico normale e non fuori dell'ordinario" (Cass. civ., sez. III, 11 gennaio 1989 n. 65). In altri termini, nell'area dei danni risarcibili, devono considerarsi rientranti anche quelli che, pur essendo mediati e/o indiretti "rientrano tuttavia nella serie delle conseguenze normali ed ordinarie del fatto" (Cass. civ., sez. lav., 19 luglio 1982, n. 4236; Cass. civ., sez. III, 7 ottobre 1987 n. 7467).

L'art. 2232 c.c., dopo aver statuito che il professionista deve eseguire **personalmente** l'incarico ricevuto, precisa che egli ha, tuttavia, la possibilità di avvalersi di sostituti ed ausiliari.

Con il termine "ausiliari" si fa riferimento a persone che



aiutano il professionista, cooperando allo svolgimento della sua attività e lavorando insieme a lui, generalmente legati al professionista da un contratto di lavoro subordinato.

I sostituti sono, in genere, colleghi del professionista che compiono un'attività in sua vece o lo sostituiscono. Tale è anche il procuratore del quale il collega si faccia rappresentare mediante incarico di volta in volta.

L'utilizzo di sostituti ed ausiliari da parte del professionista è subordinato alla **direzione e responsabilità** del professionista medesimo. L'espressione "sotto la direzione" di cui all'art.2232 c.c. non fa riferimento ad una particolare forma di vincolo intercorrente fra professionista ed ausiliari e/o sostituti ma ad un obbligo in capo al professionista, il quale è tenuto verso il cliente a dirigere egli stesso l'esecuzione della prestazione.

Per quel che concerne la responsabilità, essa si giustifica considerando che egli rimane, nonostante l'altrui collaborazione, l'**unico** interlocutore del committente, il quale ha affidato a lui personalmente l'incarico.

Ausiliari e sostituti rimangono, dunque, in un cono d'ombra rispetto al cliente ed, in genere, alle vicende contrattuali. Ad essi, che sono terzi estranei, fa schermo il professionista che deve rendere conto dell'adempimento dell'obbligazione.

In sostanza, la facoltà per il professionista di avvalersi della collaborazione di sostituti ed ausiliari non comporta mai che costoro divengano parti del rapporto di clientela, restando, invece, la loro attività giuridicamente assorbita da quella del prestatore d'opera che ha concluso il contratto con il cliente.

Per questo motivo, se l'ausiliare ed il sostituto sono irresponsabili nei confronti del cliente, non possono, però, pretendere nulla da lui con riguardo alla corresponsione del compenso (Cass. 27/08/86 n. 5248). Il sostituto, quindi, non è mai legittimato ad agire contro il cliente medesimo per la corresponsione del compenso, da quest'ultimo dovuto solo al professionista principale, che a sua volta è tenuto nei confronti del sostituto (Cass. 29/10/81 n. 5711).

Il professionista risponde sia in caso di colpa lieve o grave che in caso di dolo del collaboratore, anche nell'ipotesi in cui la collaborazione sia stata autorizzata dal cliente. L'errore dell'ausiliario può, poi, risalire al prestatore d'opera intellettuale, che non gli ha fornito le istruzioni necessarie e può esserci pure un concorso di colpa tra professionista ed ausiliario.

II. Responsabilità connesse all'attività di consulenza ed assistenza in materia tributaria

Un primo tentativo di estendere anche al consulente fiscale la responsabilità per violazione delle norme tributarie si ha con l'introduzione della Legge n.423 del 11/10/1995. Il provvedimento venne approvato in tutta fretta con l'intento di porre un argine al dilagare degli abusi di alcuni professionisti (commercialisti, ragionieri, notai ed avvocati o sedicenti tali...) i quali truffavano i propri clienti, appropriandosi di quanto destinato al pagamento delle imposte, lasciando gli stessi nell'impossibilità giuridica di evitare di dover versare nuo-

vamente gli importi, oltre al maggior danno del pagamento delle relative sanzioni (ineluttabilmente ricollegate alle violazioni di norme tributarie dagli interventi legislativi degli anni '70 e '80).

Nell'unico articolo, si stabiliva, infatti, che: "la riscossione delle soprattasse e delle pene pecuniarie previste dalle leggi d'imposta in caso di omesso, ritardato o insufficiente versamento è sospesa nei confronti del contribuente e del sostituto d'imposta qualora la violazione consegua alla condotta illecita, penalmente rilevante, di dottori commercialisti, ragionieri e consulenti del lavoro, in dipendenza del loro mandato professionale. (..) "

Dopo che la sentenza di condanna o quella di applicazione della pena su richiesta delle parti che accertino l'esistenza del reato a carico del professionista di cui al comma 1 sono divenute **irrevocabili**, l'ufficio tributario che ha irrogato le sanzioni commuta l'atto di irrogazione a carico del professionista e ne dispone lo sgravio in favore del contribuente". Viceversa, nel caso in cui l'azione penale nei confronti del professionista si fosse conclusa con una sentenza assolutoria, l'ufficio tributario revocava il provvedimento di sospensione e procedeva alla riscossione delle sanzioni a carico del contribuente, addirittura con una maggiorazione pari al 50 per cento delle stesse.

La fretta che accompagnò l'emanazione della legge non tenne conto della necessità di estendere la responsabilità attribuibile ai soggetti di cui sopra anche alla generalità delle ipotesi in cui la violazione delle norme tributarie non potesse essere riconducibile al titolare della relativa posizione fiscale.

In un secondo momento, con più attento studio ed in attuazione della delega conferita dall'art. 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, furono emanati, in data 18 dicembre 1997, i decreti legislativi nn. 471, 472 e 473.

Tali provvedimenti hanno interamente rivisitato la disciplina del sistema sanzionatorio tributario non penale, riconducendo a principi una materia finora incerta da ogni punto di vista, soprattutto in ordine alla natura e alla funzione della soprattassa e della pena pecuniaria e alla soluzione dei problemi pratici che ne venivano fatti discendere.

Il legislatore sembra compiere una piccola ma significativa rivoluzione in tema di responsabilità personale dei rappresentanti legali, dei dirigenti amministrativi delle imprese e dei consulenti.

La disciplina dell'Iva e delle Imposte dirette, prima in vigore, non prevedeva, infatti, alcuna responsabilità di carattere solidale delle persone fisiche che, in concorso con il soggetto giuridico, ponevano in essere comportamenti vietati dalla legge.

In questo ambito, peraltro, dottrina e giurisprudenza avevano, in passato, escluso l'operatività dell'art. 12 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, in quanto il dettato della norma sancisce l'applicabilità del principio di solidarietà "Nei casi preveduti nella prima parte (è questo il dato normativo preso a supporto della presente posizione interpretativa) degli artt. 9 e 10", i quali sono riferibili unicamente a vio-

lazioni finanziarie costituenti reato.

È evidente, pertanto, l'intenzione del legislatore di estendere, con il recepimento del disposto della lett. c) del comma 133 dell'art. 3, "(...) previsione di obbligazione solidale a carico della persona fisica, società o ente, con o senza personalità giuridica, che si giova o sul cui patrimonio si riflettono gli effetti economici della violazione (...)", il meccanismo di cui all'art. 12 alla "nuova" sanzione tributaria, risolvendo, così, l'acceso dibattito dottrinale che ha nel passato investito l'applicabilità della norma in esame alle sanzioni non aventi natura criminale.

Esemplificando le linee generali di funzionamento del nuovo sistema, possiamo individuare quattro diversi livelli di responsabilità.

Il secondo comma dell'art. 2 prevede che la sanzione sia riferita, in primis, alla persona fisica che ha commesso o ha concorso a commettere la violazione.

In secondo luogo, la responsabilità riguarda i "coobbligati solidali", da individuarsi nella persona fisica, società o ente, con o senza personalità giuridica, che si giovi o sul cui patrimonio si riflettano gli effetti economici della violazione.

La responsabilità solidale del rappresentato riguarda esclusivamente la sanzione pecuniaria. Da ciò emerge che nessuna solidarietà sussiste in ordine alle sanzioni accessorie, sebbene alcune di esse siano modulate più in vista di una loro applicazione nei confronti delle società o enti che delle persone fisiche.

Un'ulteriore ipotesi di responsabilità è quella prevista dall'art. 10, rubricato "**autore mediato**", secondo cui la violazione perpetrata da taluno sotto violenza o minaccia o perché indotto in errore incolpevole non è sanzionabile nei confronti dell'autore materiale, ma di colui che ne determina, con inganno, la realizzazione. Il modello dell'illecito plurisoggettivo, infine, non esclude la responsabilità, a titolo di concorso, a carico di coloro che partecipano con l'autore, in presenza di dolo o colpa grave, alla commissione della violazione.

In termini più generali, la responsabilità del **consulente fiscale**, nell'illecito amministrativo tributario, può essere esaminata sotto **tre** profili:

- a) responsabilità diretta ed esclusiva (per violazioni agli obblighi di legge);
- b) responsabilità esclusiva in luogo dell'esecutore materiale della violazione (figura dell'autore mediato, ipotesi di mancato o tardivo versamento di imposte);
- c) responsabilità in concorso con il cliente (concorso materiale, concorso morale).

Nel caso in cui il professionista non agisca ancora in veste di consulente tributario, bensì come dipendente, rappresentante legale ovvero amministratore, anche di fatto, in ragione delle nuove regole, la sanzione viene sempre determinata a suo carico, salvo le particolari eccezioni di cui diremo in seguito.

Di conseguenza:

- se la violazione non incide sulla determinazione o sul pagamento del tributo, chiamato a rispondere sarà

solo l'autore;

- viceversa, ove il fatto comporti alterazioni nel debito tributario, bisogna distinguere due differenti ipotesi:

- l'autore abbia tratto diretto vantaggio dalla violazione, ed allora alla sua responsabilità, tanto per dolo che per colpa, si affianca anche quella "sussidiaria" del soggetto (persona fisica o società, associazione o ente, con o senza personalità giuridica) nell'interesse del quale questi abbia agito. In altre parole, in ipotesi della specie, incombe su tali soggetti l'obbligo del pagamento della sanzione irrogata a chi ha commesso la violazione;
- l'autore non abbia tratto alcun vantaggio dalla violazione; in quest'ipotesi, qualora l'illecito sia stata realizzato con dolo o colpa grave, l'autore sarà chiamato a risponderne per intero e alla sua responsabilità si affiancherà quella della persona fisica o della società, associazione o ente per i quali il soggetto ha agito.

A *contrariis*, in assenza di dolo o colpa grave, la responsabilità sarà limitata alla concorrenza della somma di lire 100 milioni (€ 51.645,69), mentre la persona fisica o la società, l'associazione o l'ente, nell'interesse del quale il soggetto abbia agito, risponderanno per l'intero importo irrogato e, quindi, a titolo esclusivo per l'ammontare della sanzione superiore a 100 milioni (€ 51.645,69).

Poiché la disposizione parla di "diretto vantaggio", senza ulteriori specificazioni, si ritiene che questo non sia da identificare solo con un vantaggio economico, ma si riferisca, piuttosto, a qualsiasi forma vantaggiosa di cui il soggetto venga a godere a causa della violazione commessa.

Esiste, comunque, la possibilità per gli autori dell'illecito di concordare pattiziamente con il coobbligato solidale che abbia corrisposto l'importo della sanzione pecuniaria, l'esclusione del diritto di rivalsa in ordine agli illeciti posti in essere con atteggiamento solo lievemente colposo.

Tale decisione da assumersi, anche preventivamente, mediante apposita delibera di accollo, ha efficacia, altresì, per il Fisco che notificherà l'atto di contestazione della sanzione tanto al trasgressore (se diverso dal contribuente) quanto alla società (contribuente); quest'ultima, con il pagamento, libererà in ogni caso il trasgressore.

Nei casi di dolo o colpa grave, invece, non è consentita la preventiva assunzione di responsabilità da parte della società ed il diritto di regresso è irrinunciabile, anche se rimane la possibilità, a parere di chi scrive, di non esercitare tale diritto attraverso un comportamento concludente, atteso che l'Amministrazione finanziaria non ha alcun potere di imposizione al riguardo.

Sul punto, occorre richiamare la risposta del Ministero n. 87 a telefisco, nella quale si afferma che "nei casi in cui il rappresentato provveda prontamente al pagamento della somma dovuta a titolo di sanzioni connesse a violazioni che abbiano inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo, viene meno l'interesse dell'Amministrazione finanziaria ad agire per la riscossione della sanzione direttamente nei confronti dell'au-





tore della violazione, anche se la violazione è stata commessa con dolo o colpa grave".

Ultimamente, però, l'art. 7 del D.L. n. 269/2003, convertito in legge, introduce una significativa modifica in materia di sanzioni amministrative, statuendo che "le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica".

La norma in esame dà attuazione parziale all'art. 2, comma 1, lett. l), della legge n. 80 del 07/04/2003 (delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale), secondo cui "la sanzione fiscale amministrativa si concentra sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione".

E' di tutta evidenza come la norma di cui al succitato art. 7 in esame, che pone esclusivamente a carico del soggetto passivo d'imposta la responsabilità amministrativa, senza più coinvolgere l'autore dell'illecito, deroga ai richiamati principi informativi della riforma del 1997.

Il criterio della personalizzazione della sanzione tributaria, tuttavia, non è stato del tutto abbandonato, posto che le novità apportate dal succitato decreto non si estendono alla generalità delle sanzioni, ma solo a quelle relative al "rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica" (art. 7, comma 1, cit.).

Ne è conferma il disposto dell'art. 7, comma 3, cit. secondo il quale le disposizioni del decreto, informate al principio della personalità della sanzione, continuano ad applicarsi nei confronti delle persone fisiche che instaurano rapporti tributari con soggetti diversi dalle società o enti aventi personalità giuridica.

La norma in esame, in sostanza, dispone un'abrogazione implicita delle sole disposizioni in contrasto con la novella, che, per il resto, conferma i principi in tema di sanzioni amministrative tributarie introdotti con la riforma del 1997, ed in precedenza succintamente commentate.

In particolare, è da ritenersi tacitamente abrogato il richiamo disposto dall'art. 11, comma 1, del D.Lgs. n. 472 cit., nella parte in cui afferma la responsabilità solidale delle società, associazioni od enti con personalità giuridica, ossia degli stessi soggetti destinatari delle novità recate dal decreto.

La nuova disposizione riguarda, dunque, solo gli amministratori, i dipendenti ed i rappresentanti di società, associazioni od enti con personalità giuridica. Ne consegue che per i **soggetti diversi** da quelli appena richiamati, la responsabilità continua ad essere riferita alla persona che ha commesso la violazione, ferma restando la responsabilità solidale del soggetto nel cui interesse è stata commessa - se diverso dall'autore della violazione stessa -, ai sensi e per gli effetti dell'art. 11 del D.Lgs. n. 472 del 1997. Come si desume anche dalla rubrica dello stesso art. 7 ("sanzioni amministrative tributarie"), la nuova disciplina opera in relazione a tutte le sanzioni amministrative aventi carattere tributario.

Tornando, invece, all'attività di consulenza, il dottore commercialista o il ragioniere collegiato può commet-

tere, nell'esercizio della sua attività di consulenza ed assistenza professionale, violazioni che comportano l'irrogazione di sanzioni amministrative tributarie sia di tipo pecuniario che di tipo accessorio.

In particolare, può essere chiamato a rispondere:

- in concorso con il cliente;
 - in veste di autore mediato;
 - in prima persona, per violazioni agli obblighi di legge.
- La prima ipotesi risponde alla disciplina generale del concorso ridisegnata dal D.L.vo 472/1999, da completare richiamando alcune modifiche introdotte dal successivo D.L.vo 203/1998.
- In particolare, è stato previsto che:
- *"le rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti criteri contabili e le valutazioni eseguite secondo corretti criteri di stima non danno luogo a violazioni punibili"; "in ogni caso, non si considerano colpose le violazioni conseguenti a valutazioni estimative (...), se differiscono da quelle accertate in misura non eccedente il 5%";*
 - *"le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria e comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà sono punibili solo in caso di dolo o colpa grave".*

Con riguardo alla prima ipotesi, la dottrina ha evidenziato, a più riprese, i diversi aspetti critici della particolare previsione che, nata per venire incontro ai professionisti, finisce per fissare dei "paletti" che rischiano di essere dannosi, allorché, superato il limite di legge, il consulente possa essere sanzionato anche in presenza di valori soggettivi generati dalla stima eseguita in base a criteri di diligenza.

Per quanto concerne, invece, la previsione della "speciale" difficoltà prospettata dalle nuove disposizioni, ai fini della non sanzionabilità del consulente chiamato ad interpretare le norme e ad agire secondo le stesse, preme rimarcare, in questa sede, come le disposizioni tributarie, rispetto a quelle civili, risultino ormai da anni estremamente dinamiche, ambigue e spesso foriere di oggettivi dissimili interpretazioni, il che rende di sicuro non agevole individuare le caratteristiche di complessità cui si riferisce la legge.

D'altro canto, nel settore operano diverse categorie di consulenti, con variegati gradi di preparazione ed esperienza, con la conseguenza che un caso estremamente complesso per l'uno potrebbe risultare particolarmente agevole per un altro.

Fatta questa breve premessa sulla disciplina a titolo particolare riservata ai professionisti, occorre verificare, ai fini della configurabilità del concorso, la sussistenza di quegli aspetti di ordine psicologico che si concretizzano nel rendere più probabile la violazione del contribuente o nel favorirla.

In altri termini, l'illecito apporto concorsuale del consulente potrebbe manifestarsi nella forma dell'**istigazione**, che si configura, come noto, ogni qualvolta il professionista segnali, stimoli o istruisca il contribuente su come realizzare l'indebito risparmio fiscale.

Non sussisterebbe, invece, responsabilità concorsuale allorché il contribuente, destinatario dell'azione istigatrice, fosse già previamente e fermamente deter-

minato a commettere la violazione.

Per altro verso, sembra difficile ipotizzare una responsabilità esclusiva del solo professionista per errori o inadempimenti negli adempimenti che la legge impone al proprio cliente.

La tematica è stata oggetto di specifico esame nel campo del diritto penale tributario, in relazione **alla delega di funzioni** dai contribuenti verso i consulenti tributari.

Il problema rileva sotto due profili: i limiti della responsabilità del delegante e l'assunzione di responsabilità da parte del delegato.

In questo caso, vale il principio che il contribuente non può liberarsi dei propri doveri delegandoli puramente e semplicemente ad altri, permanendo di massima un obbligo di controllo, sufficiente a mantenerlo in genere responsabile a titolo colposo, mentre il professionista diviene responsabile quale autore atipico o parziale dell'illecito.

Per completezza, pare opportuno ricordare, infine, che sia da escludere qualsiasi responsabilità a carico del professionista nella situazione della "**connivenza**", cioè della semplice conoscenza da parte del consulente del fatto che il contribuente stia tenendo un comportamento lesivo degli interessi erariali.

In tal caso, infatti, la mancata partecipazione materiale all'illecito, in considerazione dell'inesistenza di un obbligo a carico del consulente di impedire l'evento, sarebbe sufficiente a escludere lo stesso da qualsiasi ipotesi concorsuale.

Secondo la stessa Amministrazione, d'altro canto, dovrebbe escludersi che "(...) *la mera conoscenza di un comportamento gestito in prima persona dall'assistito faccia scattare una responsabilità del concorrente; il concorrente richiede, infatti, un atteggiamento attivo di cooperazione e di consenso da parte del concorrente; è probabile che questo atteggiamento attivo manchi quando si tratti di pareri pro veritate sulla legittimità di un determinato comportamento, specie quando il parere metta in luce la possibilità di una contraria interpretazione e si limiti ad affermare la sostenibilità di una fondata tesi con fondate prospettive di vittoria*" (circolare ministeriale n. 180/E del 10/07/1998, in precedenza citata).

Passando alla seconda ipotesi di responsabilità del professionista, quella dell'autore mediato, cioè di violazioni commesse inconsapevolmente dal cliente a causa di errori del consulente, appare evidente, anche in questo caso, la difficoltà per l'autore materiale del fatto, chiamato in prima istanza a rispondere dell'illecito, di dimostrare la sussistenza dell'errore, di cui non si ha colpa, causato dal terzo al quale ci si sia rivolti per gli adempimenti tributari.

Sul tema, l'Amministrazione finanziaria, con la succitata circolare, chiamata ad una prima interpretazione nella delicata questione, ha avuto modo di affermare: "*Non si ritiene che la disposizione prevista dall'art. 10 del D.L.vo 472/1997 possa tradursi in un aggravamento da responsabilità professionale, come paventato da qualcuno. È da escludere, cioè, che qualsiasi parere inesatto fornito dal professionista al cliente possa dare*

*origine alla fattispecie del cosiddetto autore mediato. Al riguardo, la relazione illustrativa del decreto anzitutto sottolinea che la previsione dell'art. 10 deve essere coordinata con quella dell'art. 6, secondo comma, cosicché non è prospettabile responsabilità mediata per i pareri resi e le indicazioni date nell'ambito di un'attività professionale, se non nelle ipotesi di **colpa grave** (negligenza, inerzia, imprudenza). In ogni caso, appare evidente la difficoltà per l'autore materiale, che sarà il soggetto su cui, in prima battuta, l'Amministrazione finanziaria addosserà la responsabilità dell'illecito, di dimostrare la sussistenza dell'errore incolpevole determinato da altri.*

All'uopo non può sicuramente bastare una semplice sua asserzione, mentre, per contro, gioverà al professionista la specificazione dell'ampiezza del mandato ricevuto dal proprio cliente".

Sempre riguardo alla sanzionabilità del solo professionista, inoltre, la citata circolare n. 180/E ha successivamente chiarito come, anche in merito all'ipotesi di **autore mediato**, la responsabilità del consulente chiamato alla risoluzione di problemi di speciale difficoltà risulti limitata ai casi di **dolo o colpa grave**.

Sul tema, quindi, prendendo a riferimento l'orientamento prevalente, pare di poter affermare che la sanzionabilità del professionista, quale **autore mediato**, emerga allorché si verifichi al contempo che:

- siano ravvisabili in capo al professionista i presupposti della **colpa grave** o del **dolo**, ove la consulenza o il parere riguardino la soluzione di problemi di difficoltà tale da non risultare risolvibili in base ad una normale diligenza professionale (speciale difficoltà) e della **colpa semplice** (o lieve), quando l'errore o l'omissione riguardino la soluzione di problemi di ordinaria amministrazione;
- l'errore inerisca alle funzioni professionali contemplate nell'ambito del mandato, il che genera, per evitare sicure contestazioni, la necessità di porre in essere contratti scritti particolarmente meticolosi, che contemplino specificamente tutte le prestazioni a carico del professionista e gli adempimenti che, di contro, permangono in capo al cliente;
- il cliente resti completamente ignaro degli eventuali rischi derivanti dall'operazione, ai suoi occhi perfettamente lecita;
- nella scelta del consulente, non possa venire eccepita al contribuente una *culpa in eligendo*.

Per concludere il quadro, occorre esaminare quelle ipotesi di responsabilità **diretta ed esclusiva** del consulente in relazione al disposto:

- dell'art. 6, terzo comma, del D.L.vo 472/1997, quando afferma che "*il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi*": proprio perché responsabile è quel "terzo", cioè, in ipotesi, il professionista;
- l'art. 39 del decreto legislativo di riforma dell'assistenza fiscale, che prevede, a carico del professionista, delle sanzioni (pecuniarie ed accessorie) deri-





vanti da infedeltà in sede di rilascio:

- del visto di conformità dei dati esposti nella dichiarazione, ai dati documentali o alle scritture contabili di riferimento;
- della asseverazione che gli elementi contabili ed extracontabili comunicati all'Amministrazione finanziaria e rilevanti ai fini degli studi di settore corrispondono al vero;
- della certificazione tributaria di avvenuta esecuzione degli adempimenti, dei controlli e delle attività prescritti (annualmente) dall'apposito decreto ministeriale (cosiddetto "visto pesante").

Con riguardo alla prima ipotesi, occorre richiamare la legge 11 ottobre 1995, n. 423, e successive modifiche ed integrazioni, recante "Norme in materia di soprattasse e pene pecuniarie per omesso, ritardato o insufficiente versamento delle imposte", nonché il relativo decreto ministeriale di attuazione, emanato il 2 febbraio 1996.

Con tale provvedimento, il legislatore ha consentito ai contribuenti ed ai sostituti d'imposta "truffati" di ottenere, in un primo momento, la sospensione della riscossione delle sanzioni previste nell'ipotesi de quibus e, successivamente, lo sgravio delle stesse. Sono rimasti a carico del contribuente, soltanto, gli interessi maturati sulle somme ancora dovute a titolo di imposta all'Erario.

Ai fini dell'applicabilità della causa di esclusione della responsabilità, il fisco si limita a prendere atto dell'esito del giudizio penale, durante il quale viene accertato il carattere illecito della condotta del consulente e la sussistenza, o meno, della relazione causale tra la condotta - corresponsione da parte del contribuente di una determinata somma di denaro e impossessamento della stessa da parte del consulente - e l'evento - il mancato versamento delle imposte.

È, altresì, necessario che l'incarico sia stato conferito ad un soggetto professionalmente qualificato, con specifico riguardo all'adempimento degli obblighi di versamento dei tributi.

È opportuno, inoltre, sottolineare che non può essere concesso, da parte dell'Amministrazione finanziaria, alcun provvedimento di sospensione della riscossione (e conseguente provvedimento di sgravio delle sanzioni) nei confronti del contribuente, qualora quest'ultimo abbia promosso soltanto l'azione civile e non anche quella penale.

In sede di primo commento della norma de qua, è stato sostenuto che la disciplina dettata dall'art. 6, terzo comma, del decreto delegato debba ritenersi, sia pure riconoscendone la palese insufficienza, assorbente nei confronti della previgente normativa e che, dunque, questa dovrebbe considerarsi implicitamente abrogata.

Altri hanno parlato di modifica sostanziale dell'impostazione derivante dalla citata L. 423/1995.

Una ulteriore posizione dottrinale ha sostenuto la non condivisibilità delle precedenti ricostruzioni teoriche, in quanto l'enunciazione della sola causa di inapplicabilità della sanzione nei termini stabiliti sarebbe notevolmente carente a disciplinare il contesto delle fatti-

specie dalla stessa delineate.

Nel condividere tale ultima posizione, si ritiene che la norma in commento abbia contenuto "di principio" e non regolamentare, esigendo, effettivamente, un puntuale coordinamento con la disciplina (necessaria) di dettaglio, peraltro, attraverso una modifica ben più ampia di quella prevista nella richiamata L. 164/1998. Passando al tema della responsabilità del professionista, in veste di "ausiliario" dell'Amministrazione finanziaria, occorre ricordare che, in caso di infedeltà nel rilascio del "visto di conformità", di infedele "asseverazione ai fini degli studi di settore" e di rilascio di certificazione tributaria in assenza delle condizioni previste dalla legge e dal regolamento, il decreto prevede sanzioni amministrative, che vanno, a seconda dei casi, da lire 500.000 (€ 258,17) a lire 5.000.000 (€ 2.581,71) o da lire 1.000.000 (€ 516,34) a lire 10.000.000 (€ 5.163,42), per poi giungere, nel caso di tre violazioni reiterate, all'inibizione della possibilità di rilasciare il visto di conformità o l'asseverazione o, ancora, la certificazione.

Al di là delle legittime preoccupazioni degli interessati, è evidente che quando - **per incuria o imprudenza o imperizia** - il professionista non si accorge del "vero", o comunque attesta il "falso", incorre in violazioni che comportano sanzioni, pecuniarie o accessorie, che sono, però, dovute, nel caso specifico, ad una inadempienza professionale, prima ancora che a violazioni tributarie.

Infine, la Corte di Cassazione, Sezione III Civ., con la sentenza n. 10966 del 14/01/2004, depositata l'08/06/2004, ha precisato che non è sindacabile in sede di legittimità, se correttamente motivata, la valutazione del giudice di merito circa la colpa del professionista (nella specie, commercialista); in particolare, non presenta vizi logici la considerazione secondo cui il professionista se avesse esaminato con la dovuta diligenza gli atti tributari notificati al proprio cliente, constatando che essi contenevano avvisi di accertamento, avrebbe provveduto all'impugnazione degli atti stessi, data l'aspettativa di un imminente condono fiscale.

Non è sindacabile, inoltre, in sede di legittimità - se correttamente motivata - la valutazione del giudice di merito circa il presumibile esito di una controversia, ai fini della quantificazione del danno cagionato dalla colpa del professionista che non abbia impugnato un accertamento tributario.

In definitiva, quindi, è sempre necessario usare la massima diligenza ed attenzione nell'esercizio dell'attività professionale per evitare gravi danni economici ai clienti ed a se stessi.

Avv. MAURIZIO VILLANI

Avvocato Tributarista in Lecce
componente del Consiglio dell'Unione Nazionale
delle Camere degli Avvocati Tributaristi
www.studiotributariovillani.it
e-mail: avvocado@studiotributariovillani.it

