



# LE RESPONSABILITÀ DEL PROFESSIONISTA NELL'ESERCIZIO DELLA PROPRIA ATTIVITÀ

Dott. Danilo Sciuto



## LE DIVERSE SFACCETTATURE DELLA RESPONSABILITA' DEL PROFESSIONISTA

- amministrativa (D.Lgs. 472/97)
- civile (codice civile)
- penale (ad es., D.Lgs 74/00)



Le disposizioni di riferimento contenute nel Codice Civile

art. 1176 co 2 c.c.  
*“nell’adempimento delle obbligazioni inerenti all’esercizio di un’attività professionale, la diligenza deve valutarsi con riguardo alla natura dell’attività esercitata”.*

art. 2236 c.c.  
*“se la prestazione implica la soluzione di problemi tecnici di speciale difficoltà, il prestatore d’opera non risponde dei danni, se non in caso di dolo o colpa grave”.*



Ne deriva che l'irregolarità della fattura, nel senso anzidetto, fa venir meno la presunzione della verità di quanto in essa rappresentato e la rende inidonea a costituire titolo per il contribuente ai fini del diritto alla deduzione del costo relativo. In questo contesto, il giudice d'appello, che si è conformato al principio di diritto suindicato, ha esaminato la documentazione invocata dalla società a sostegno della certezza e dell'inerenza dei costi dei quali la società invoca la deduzione, che ha ritenuto insufficiente allo scopo. In particolare, ha fatto leva sulla circostanza che i contratti esibiti nulla specificano in ordine alle provvigioni pattuite ed alle percentuali riconosciute, che uno di essi manca della sottoscrizione di uno degli agenti e che l'omessa specificazione della misura delle provvigioni e delle relative percentuali non è surrogata dagli estratti conto previsti dall'art. 1749 c.c..

*(Cassazione, sezione V, sentenza n. 9846/2016)*



*Qualora si tratti di attività di consulenza richiesta ad un dottore commercialista, il dovere di diligenza impone, tra gli altri, l'obbligo, non solo di dare tutte le informazioni che siano di utilità per il cliente e che rientrino nell'ambito della competenza del professionista (cfr. Cass. n. 14597/04 e n. 24544/09, in riferimento ad analoghi obblighi informativi imposti all'avvocato, nonché Cass. 14639/15, in riferimento agli obblighi informativi gravanti sul dottore commercialista), ma anche, tenuto conto della portata dell'incarico conferito, di individuare le questioni che esulino da detto ambito. Il professionista incaricato dovrà perciò informare il cliente dei limiti della propria competenza e fornire gli elementi ed i dati comunque nella sua conoscenza per consentire al cliente di prendere proprie autonome determinazioni, eventualmente rivolgendosi ad altro professionista indicato come competente.*

*In diritto perciò la sola circostanza, valorizzata dal giudice di secondo grado, che il dottore commercialista non sia abilitato a promuovere ricorso dinanzi alla Corte di Cassazione avverso una sentenza della commissione tributaria regionale non vale ad escluderne la responsabilità, ove non gli si ascriva (soltanto) tale mancata impugnazione, bensì la mancata ottemperanza all'obbligo di informare il cliente della necessità di rivolgersi ad un avvocato abilitato, nei tempi previsti dall'ordinamento per impugnare la sentenza.*

***(Cassazione, sezione III, sentenza n. 13007/2016)***



... corretto impianto motivazionale adottato dal giudice d'appello nella parte in cui ha ritenuto che il rapporto contrattuale fra committente e professionista venne regolato sulla base della precisa individuazione di alcuni obiettivi da raggiungere, e, in particolare, quello della sospensione d'imposta, assicurata (erroneamente) dal C.: ciò rendeva la sua obbligazione strumentale al conseguimento di quel preciso risultato, nella specie non raggiunto per causa imputabile al debitore, inadempiente in toto all'obbligo assunto ex contractu, i.e. la riorganizzazione del gruppo societario in esenzione d'imposta.

*(Cassazione, sezione III, sentenza n. 15107/2016)*



## LA PERSONALITA' DELLA RESPONSABILITA' SANZIONATORIA AMMINISTRATIVA TRIBUTARIA



elemento soggettivo (dolo o colpa),  
autore (diretto o mediato),  
concorso di persone



Articolo 9 D. Lgs. n. 472/97

*“quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta. Tuttavia, quando la violazione consiste nell’omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso”.*





## **Articolo 7 DL 269/03 (Riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie)**

1. Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica.
2. Le disposizioni del comma 1 si applicano alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data di entrata in vigore del presente decreto.
3. Nei casi di cui al presente articolo le disposizioni del D. Lgs. 472/97, si applicano in quanto compatibili.

Eccezione in caso di persona fisica che:

- abbia perseguito un interesse proprio o comunque diverso da quello sociale
- o che abbia artificiosamente costruito una società per fini illeciti e personali



Agenzia delle Entrate - Circolare 28/04/2016 n. 16/E  
Anno 2016 - Prevenzione e contrasto all'evasione - Indirizzi operativi

«Specifica attenzione dovrà essere prestata all'individuazione di false fatturazioni o di false indicazioni di componenti negativi poiché, come emerso anche dalla cronaca recente, si tratta di fattispecie assai insidiose che, oltre ad intenti evasivi in larga parte connotati dalle caratteristiche della frode, possono a volte celare anche veri e propri fenomeni corruttivi, da contrastare con forza e determinazione, richiedendo nei casi più complessi o rilevanti la collaborazione dell'Ufficio Antifrode.

È essenziale inoltre valutare se sussistono ricorrenze di comportamento tra soggetti che si avvalgono dello stesso consulente e/o intermediario e, soprattutto, se ci sono elementi che fanno emergere il ruolo di tale consulente nella veste di "ideatore/facilitatore" del comportamento evasivo, poiché in questo caso è necessario procedere ad ampio raggio nei confronti dei soggetti che hanno adottato il comportamento indebito, ivi incluso il consulente [...]



l'ipotesi di concorso di colpa con il cliente  
e gli effetti nei profili di responsabilità



- Sanzione autonoma del professionista
- Esclusione da responsabilità per il cliente



## le ipotesi di sanzionabilità del professionista in via del tutto autonoma dal cliente

- 1) Omissione di dichiarazione
- 2) Errori in inserimento dati in Unico
- 3) Erronea o mancata indicazione di scadenza



*Cassazione, III sezione civile, sentenza n. 11213/17*

*In tema di responsabilità professionale la valutazione relativa all'esistenza e all'entità della colpa del professionista è rimessa al giudice del merito e sindacabile in Cassazione solo sotto il profilo dell'esistenza di una motivazione completa ed adeguata (Cass. 3, 9/6/2004 n. 10966). La sentenza dà atto della prova dell'incarico professionale conferito dalla V. ai consulenti, dell'avvenuta trasmissione della documentazione, della negligente assenza all'incontro con l'Agenzia delle Entrate, della negligenza per non aver prospettato le conseguenze dell'incontro (Cass. 3, 15/2/2006 n. 3287), nonché della circostanza che il legale dell'Unione Artigiani fosse consapevole della responsabilità dei propri assistiti avendo manifestato, in un primo momento, la volontà delle Associazioni di rimborsare alla cliente sanzioni ed interessi. E' del tutto soddisfatta, pertanto, la condizione richiesta dalla giurisprudenza di questa Corte secondo la quale la responsabilità del prestatore di opera intellettuale nei confronti del proprio cliente per negligente svolgimento dell'attività professionale presuppone la prova del danno e del nesso di causalità tra la condotta del professionista ed il pregiudizio del cliente (Cass., 3, 26/4/2010 n. 9917).*



art. 5 co. 1 D.Lgs. n. 472/97

*“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”*

*Comma 3. La colpa è grave quando l'imperizia o la negligenza del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata e, di conseguenza, risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari. Non si considera determinato da colpa grave l'inadempimento occasionale ad obblighi di versamento del tributo.*



## Cassazione, sezione tributaria, sentenza n. 17579/2003

*Ai sensi dell'art. 5, comma 1, primo periodo, del D.Lgs. n. 472/97, è necessario che "Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa" e, quindi, ai fini della responsabilità, occorre che l'azione od omissione, oltre che cosciente e volontaria, sia anche colpevole, cioè che si possa rimproverare all'agente di avere tenuto un comportamento quanto meno negligente. Ne consegue l'inapplicabilità delle sanzioni nel caso in cui l'inosservanza di adempimenti fiscali sia dipesa unicamente dal comportamento fraudolento del commercialista del contribuente.*

*(Nel caso di specie, il giudice di merito, con accertamento in fatto immune da vizi logico-giuridici, aveva affermato che nessun addebito era da rivolgere al contribuente, che aveva sottoscritto le dichiarazioni Iva consegnandole al commercialista insieme alle somme necessarie per i versamenti consequenziali; ed era stato vittima della condotta delittuosa del commercialista stesso che si era appropriato delle somme e non aveva provveduto all'inoltro delle dichiarazioni fiscali)*



## Il comportamento doloso del professionista e le fattispecie relative

- ☞ contabilità irregolare
- ☞ dichiarazione infedele
- ☞ suggerimenti fraudolenti





onere della prova del dolo



irrogazioni sanzioni anche al professionista



difesa: assenza di dolo



Il comportamento colposo del professionista



No sanzioni amministrative



Possibile responsabilità civile



Cassazione, sezione tributaria, sentenza n. 26848/07

*"Il termine per la prescrizione del risarcimento del danno per colpa del professionista decorre a far data dalla manifestazione del danno all'esterno, e non dalla data del compimento della condotta professionale negligente."*



Cassazione, sezione civile, sentenza n. 8703/2016

*E' decennale il termine di prescrizione del diritto al risarcimento del danno arrecato al cliente, e inizia a decorrere dal momento in cui il danno è oggettivamente percepibile, non dal compimento della prestazione professionale. Il termine, però, può essere interrotto e fatto decorrere da capo con una lettera di diffida, purché venga quantificato, in modo puntuale e preciso, il fatto contestato, il danno e l'ammontare del danno stesso.*



### Cassazione n. 21700/11

afferma il principio in base al quale il discrimine fra responsabilità o meno del professionista è costituito dall'*animus* sulla base del quale il professionista agisce nello svolgimento della prestazione d'opera intellettuale: tutte le volte in cui il consiglio, la soluzione adottata o la consulenza fornita, siano frutto di dolo o anche di colpa grave, la responsabilità del professionista non potrà dunque ritenersi esclusa.



Totale esonero del cliente dalle sanzioni amministrative



art. 10 D.Lgs. n. 472/97



*è autore mediato chi “con violenza o minaccia o inducendo altri in errore incolpevole ovvero avvalendosi di persona incapace, anche in via transitoria, di intendere e di volere, determina la commissione di una violazione”, con la conseguenza che egli “ne risponde in luogo del suo autore materiale”.*



Le due ipotesi:

- assenza completa di colpa
- corresponsabilità del contribuente



assenza completa di colpa



“in vigilando” e “in eligendo”





*Cassazione, ordinanza n. 581/19*

*..... in caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da parte di professionista incaricato dal contribuente, quest'ultimo è tenuto a vigilare sulla corretta esecuzione dell'incarico, a meno che non dimostri che l'intermediario abbia mascherato fraudolentemente il proprio inadempimento (cfr. Cass. n. 11832/2016, Cass. n. 6223/2017). L'onere di provare la mancanza di colpa dalla quale deriva l'esonero dal pagamento di sanzioni grava in ogni caso sul contribuente, il quale è parimenti tenuto a dimostrare di avere fornito al professionista la provvista per il pagamento dei tributi (cfr. Cass. n. 6930/2017, Cass. n. 24535/2017).*



*Cassazione, ordinanza n. 13828/19*

*..... il consulente contabile che, incaricato di assistere le parti in un'operazione di cessione di ramo d'azienda, abbia dichiarato il valore dell'avviamento, per la determinazione della base imponibile a fini fiscali, in misura di gran lunga inferiore alla reale capacità di profitto dell'attività produttiva (nella specie, € 72.000,00 di valore dichiarato a fronte di € 443.000,00 di valore accertato), è tenuto quanto meno ad avvertire i clienti delle conseguenze derivanti da tale dichiarazione non veritiera, ponendo in essere un comportamento non conforme alla diligenza qualificata cui egli è vincolato per l'incarico professionale conferito, poiché è obbligato a fornire alle parti una consulenza funzionale non solo al raggiungimento dello scopo dell'operazione, ma anche al rispetto dei doveri imposti dalla normativa fiscale, sicché risponde dei danni originati da tale comportamento anche nella sola ipotesi di colpa lieve (arg. da Cass. Sez. 3, 16/12/2014, n. 26369).*



Il solo fatto di aver affidato ad un professionista, già incaricato della tenuta della contabilità, il compito di predisporre e trasmettere la dichiarazione dei redditi, non è circostanza che giustifichi di per sé la violazione dell'obbligo o possa escludere la consapevolezza della inutile scadenza del termine. Questa Corte di legittimità ha avuto modo di rilevare come solo la forza maggiore può giustificare tale omissione (sez. 3 n. 3928 del 25.2.1991, Pasquino, rv. 186784), ma nella valutazione della sua sussistenza non si può prescindere dal fatto che il contribuente ha, come detto, 90 giorni di tempo dalla scadenza del termine per adempiere all'obbligo.

*(Cassazione, sezione IV penale, sentenza n. 18845/2016)*



*Cassazione, V sezione civile, ordinanza n. 24535/17*

*Gli obblighi tributari relativi alla presentazione della dichiarazione dei redditi e alla tenuta delle scritture contabili non possono considerarsi assolti da parte del contribuente con il mero affidamento delle relative incombenze a un professionista, richiedendosi altresì un'attività di controllo e di vigilanza sulla loro effettiva esecuzione, nel concreto superabile soltanto a fronte di un comportamento fraudolento del professionista, finalizzato a mascherare il proprio inadempimento dell'incarico ricevuto. La prova dell'assenza di colpa grava, secondo le regole generali dell'illecito amministrativo, sul contribuente, il quale, dunque, risponde per l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del professionista incaricato della relativa trasmissione telematica ove non dimostri di aver vigilato su quest'ultimo.*



*Cassazione, V sezione civile, sentenza n. 6223/17*

*Il contribuente non ha dato prova della mancanza della propria colpevolezza. Senz'altro tale prova non scaturisce dall'essersi affidato ad una persona apparentemente esercente attività di intermediario: ciò in quanto la mancanza di colpevolezza postula assenza di negligenza, di guisa che occorre che il contribuente il quale affidi ad un commercialista il compito di trasmettere le dichiarazioni all'Agenzia delle Entrate vigili sulla corretta esecuzione dell'incarico, a meno che non dimostri che l'intermediario abbia mascherato fraudolentemente il proprio inadempimento (da ultimo, in termini, Cass., ord. n. 11832/16). Nel caso in esame non emerge che il contribuente abbia vigilato sul corretto adempimento dell'incarico affidato; anzi, la circostanza che egli abbia affidato per più anni l'incarico a persona sprovvista di abilitazione (e per questa ragione condannata per esercizio abusivo della professione, come riferito in sentenza) evidenzia non solo culpa in eligendo, ma anche in vigilando, in considerazione dell'omissione di qualunque riscontro in ordine allo svolgimento delle attività da espletare.*



*Cassazione, sezione II civile, sentenza n. 1792/17*

*Il rapporto di prestazione d'opera professionale, la cui esecuzione sia dedotta dal professionista come titolo del diritto al compenso, postula l'avvenuto conferimento del relativo incarico in qualsiasi forma idonea a manifestare inequivocabilmente la volontà di avvalersi della sua attività e della sua opera da parte del cliente convenuto per il pagamento di detto compenso. La prova dell'avvenuto conferimento dell'incarico, quando il diritto al compenso sia dal convenuto contestato sotto il profilo della mancata instaurazione di un siffatto rapporto, può essere data dall'attore con ogni mezzo istruttorio, anche per presunzioni, mentre compete al giudice di merito valutare se, nel caso concreto, questa prova possa o meno ritenersi fornita, sottraendosi il risultato del relativo accertamento, se adeguatamente e coerentemente motivato, al sindacato di legittimità. Nel caso di specie, al fine di dimostrare l'avvenuto conferimento dell'incarico, si era prodotto due comunicazioni fax concernenti ed una comunicazione mail.*



Cassazione, sezione tributaria, sentenza n. 25136/2009

*Il contribuente che sia incorso in violazioni amministrative tributarie (ad esempio, nell'omessa presentazione della dichiarazione e omesso versamento di imposte) non è punibile quando esse siano imputabili al professionista, la cui condotta sia stata denunciata all'Autorità Giudiziaria, nonostante non si sia pervenuti a una sentenza definitiva di condanna. Se infatti l'art. 1 comma 3 della L. n. 423/1995, che opera esclusivamente nel campo della riscossione, consente la commutazione dell'atto di irrogazione delle sanzioni in capo al professionista solo dopo che, nei suoi confronti, sia divenuta irrevocabile la sentenza di condanna o quella di applicazione della pena su richiesta delle parti che accertino l'esistenza di un reato, ai sensi dell'art. 6, comma 3, del D.Lgs. n. 472/97, il contribuente non è comunque punibile quando dimostri, in sede contenziosa, che il pagamento del tributo non sia stato eseguito per fatto denunciato all'Autorità giudiziaria e addebitabile a terzi.*



Cassazione, sezione tributaria, sentenza n. 884/2009

*Qualora sia accertato, nella specie a seguito di perseguimento della commissione di reati e pronuncia dell'autorità giurisdizionale penale, che l'omesso adempimento di incombenze derivanti dall'applicazione della disciplina dei tributi - presentazione della dichiarazione annuale dei redditi e versamento delle imposte - sia dipeso esclusivamente dalla condotta e dal fatto del terzo che vestiva la funzione di consulente, il contribuente non è punibile giuste le disposizioni in tema di sanzioni amministrative tributarie.*





Cassazione, sezione tributaria, sentenza n. 26848/07

*"La disciplina delle sanzioni tributarie esonera da responsabilità il contribuente che abbia omesso il pagamento del tributo per fatto esclusivamente imputabile al terzo all'uopo denunciato all'Autorità giudiziaria non rilevando gli ulteriori elementi richiesti dall'art. 1 della Legge n. 423 del 1995 in tema di sospensione del ruolo".*



Questa Corte ha affermato (Cass. 8630/2012) che persino "l'infedeltà dell'intermediario che, incaricato del pagamento dell'imposta e della trasmissione della dichiarazione dei redditi, ometta di provvedervi, quand'anche accertata in sede penale, non esonera il contribuente dal pagamento dell'imposta stessa, rimanendo non dovuti soltanto gli interessi e le sanzioni, in base al principio di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 3".

*(Cassazione, sezione VI, ordinanza n. 12620/2016)*



## La corresponsabilità del contribuente

Il confine tra le due fattispecie: Cassazione n. 12473/10

*Il contribuente “non può considerarsi esente da colpa per il solo fatto di avere incaricato un professionista delle relative adempienze, dovendo egli altresì allegare e dimostrare, al fine di escludere ogni profilo di negligenza, di avere svolto atti diretti a controllare la loro effettiva esecuzione”.*



### Cassazione, sentenza n. 29846/18

*.... il professionista, per suo dovere professionale, non avrebbe dovuto accettare la proposta illecita della società cliente di conteggiare i contributi previdenziali secondo criteri contrari alla legge che avrebbe dovuto dunque «decisamente rifiutare, proprio in adempimento al suo dovere di diligenza professionale che gli impone il rispetto della normativa cogente di settore rientrante nella sua specifica competenza. Accettando di non indicare i contributi di legge il professionista ha posto in essere un atto di inadempimento all'incarico conferitogli, assumendone ogni collegata responsabilità risarcitoria».*



Sembra, pertanto, che i presupposti ai quali la norma in esame connette l'esimente prevista - consistente nella "non punibilità" - si siano realizzati entrambi. Non appare revocabile in dubbio, infatti: per un verso, che il mancato pagamento non è dipeso da un fatto direttamente imputabile a loro, ma dalla condotta negligente (se non anche artificiosa) del professionista incaricato di curare gli adempimenti fiscali; e, per altro verso, che - in aderenza a quanto previsto dalla norma - il "fatto del terzo" che ha determinato il mancato pagamento, è stato regolarmente denunciato all'Autorità giudiziaria.

*(Commissione Tributaria Regionale Lazio, sezione XXI, sentenza n. 1829/2016)*



Cassazione, sentenza n. 27712/13

*Gli obblighi tributari relativi alla presentazione della dichiarazione dei redditi ed alla tenuta delle scritture non possono considerarsi assolti da parte del contribuente con il mero affidamento delle relative incombenze ad un professionista, richiedendosi altresì anche un'attività di controllo e di vigilanza sulla loro effettiva esecuzione, nel concreto superabile soltanto a fronte di un comportamento fraudolento del professionista, finalizzato a mascherare il proprio inadempimento dell'incarico ricevuto" (Cass. 12472/10)*



Cassazione, sezione III civile, sentenza n. 9917/2010

*La semplice circostanza della domiciliazione della contabilità ai fini della regolare tenuta delle medesima, in conformità alla disciplina civilistica e fiscale, non giustifica di per sé la sussistenza di un mandato professionale, particolarmente laddove altre circostanze (rinvenimento del registro dei corrispettivi presso i locali dell'impresa) depongano in senso opposto. La responsabilità nel mandato professionale è subordinata alla dimostrazione del nesso di causalità e del pregiudizio sofferto dal committente nonché, nell'ipotesi di mandato difensivo, di una valutazione ex ante positiva dell'impugnazione proponibile ed eseguibile.*



Cassazione, sezione V civile, sentenza n. 5965/14

*In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, ai fini dell'affermazione di responsabilità del contribuente, occorre che l'azione od omissione causativa della violazione sia volontaria, ossia compiuta con coscienza e volontà, e colpevole, ossia compiuta con dolo o negligenza, e la prova dell'assenza di colpa grava sul contribuente, sicchè va esclusa la rilevabilità d'ufficio di una presunta carenza dell'elemento soggettivo, sotto il profilo della mancanza assoluta di colpa.*





*Cassazione, sentenza n. 37856/15*

*L'obbligo della presentazione della dichiarazione dei redditi incombe direttamente sul contribuente e, in caso di persone giuridiche, su chi ne abbia la legale rappresentanza, tenuto a sottoscrivere la dichiarazione a pena di nullità. Il fatto che il contribuente possa avvalersi di persone incaricate della materiale predisposizione e trasmissione della dichiarazione non vale a trasferire su queste ultime l'obbligo dichiarativo che fa carico direttamente al contribuente il quale, in caso di trasmissione telematica della dichiarazione, è comunque obbligato alla conservazione della copia sottoscritta della dichiarazione. Ne consegue che il sol fatto di aver affidato ad un professionista, già incaricato della tenuta della contabilità, il compito di predisporre e trasmettere la dichiarazione dei redditi, non è circostanza che giustifica di per sé la violazione dell'obbligo o possa escludere la consapevolezza della inutile scadenza del termine.*



*Cassazione, sentenza n. 13138/14*

*In tema di accertamento delle imposte, l'invio telematico della dichiarazione dei redditi, ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, richiede il conferimento da parte del contribuente di uno specifico incarico all'intermediario, trattandosi di adempimento distinto da quello di tenuta della contabilità e di consulenza fiscale in generale, con conseguente necessità di accertamento della sussistenza di tale incarico in caso di contestazione.*



*Cassazione, sentenza n. 11147/15*

*In materia di contratto d'opera intellettuale, ove risulti provato l'inadempimento del professionista alla propria obbligazione, per negligente svolgimento della prestazione, il danno derivante da eventuali sue omissioni deve ritenersi sussistente solo qualora, sulla scorta di criteri probabilistici, si accerti che, senza quella omissione, il risultato sarebbe stato conseguito.*



## PROFILI CIVILISTICI DELLA RESPONSABILITA'

Cassazione, sezione tributaria, sentenza n. 9916/10: un controllo di merito?

*Il professionista deve sempre osservare la diligenza richiesta dalla normativa e dalla disciplina e deontologia della professione avendo l'obbligo di verificare, nella specie, la correttezza delle informazioni rese dal cliente ed escludere dalla dichiarazione dei redditi eventuali oneri sprovvisti di documentazione giustificativa.*



Cassazione, sezione II civ., sentenza n. 15029/13

*L'incarico generico di predisporre lo schema di bilancio di una società, conferito ad un commercialista, non comprende di per sé l'obbligo di controllare la corrispondenza alla realtà dei dati contabili forniti dagli amministratori, nella specie correttamente la Corte di Appello ha ritenuto che fosse onere dell'opponente provare di aver conferito al G. anche l'incarico di verificare tale corrispondenza, trattandosi di una prestazione più ampia rispetto a quella insita nell'incarico affidato e che, quindi, atteneva a un fatto costitutivo della pretesa dedotta dalla società.*



..... la decisione di escludere una responsabilità del professionista è la conclusione di una ricostruzione attenta della situazione di fatto (ricostruzione degli obblighi del professionista, onere della prova, esistenza del nesso di causalità tra comportamento del professionista e preteso danno) e dell'individuazione delle norme da applicare. .... era compito del professionista la rappresentazione contabile dell'attività dell'azienda che si era svolta e poteva svolgersi sulla base dei dati forniti dalla cliente. Pertanto, posto che il professionista non aveva il compito di sovrintendere all'amministrazione della ditta e alla fase commerciale il preteso errore relativo al "saldo negativo", e, anche, all'alterazione dei dati dell'inventario, non potevano essere materialmente e direttamente imputati allo stesso. Ad un tempo, la Corte ha escluso che con riferimento al saldo negativo di cassa, gravasse sul professionista un qualche obbligo di informativa perchè (...) l'irrisoria entità dell'importo e la circostanza che il saldo negativo sia esistito solo per un giorno non comportava l'irregolare tenuta della contabilità.



## Cassazione, ordinanza n. 22855/20

*La corte di appello ha ritenuto che le sentenze delle commissioni tributarie aventi ad oggetto l'accertamento fiscale operato nei confronti della società ricorrente, regolarmente prodotte in giudizio da quest'ultima, costituissero sufficiente prova dell'inadempimento del commercialista controricorrente alla prestazione professionale dovuta, in quanto da esse emergevano «le carenze nella contabilità della società appellante, che inducono a ritenere che la stessa non sia stata correttamente tenuta dal P., con conseguente sua responsabilità professionale».*

*«La corte di appello, in sede di rinvio, dovrà provvedere a valutare nuovamente la fattispecie, sotto il profilo della determinazione del danno subito dalla società per l'inadempimento del P. alle sue obbligazioni professionali, prendendo in esame le indicate circostanze di fatto.»*



## La responsabilità del professionista in contenzioso

Cassazione, sezione III civile, sentenza n. 9917/2010

*La responsabilità del professionista per negligente svolgimento dell'attività professionale verso il proprio cliente presuppone la prova del danno e del nesso causale tra la condotta del professionista e il danno subito dal cliente stesso. Nel caso di specie (mancata impugnazione dell'accertamento fiscale) la responsabilità per colpa professionale implica una valutazione prognostica positiva circa il probabile esito favorevole dell'azione giudiziale che avrebbe dovuto essere proposta e diligentemente seguita. Inoltre, la mera domiciliazione della documentazione contabile presso il commercialista non è sufficiente a dimostrare l'esistenza di un rapporto di opera professionale.*





Cassazione, sezione II civile, sentenza n. 22026/2004

*Il giudice di merito che accerti l'inadempimento o il cattivo adempimento del mandato difensivo da parte del professionista (nel caso di specie per aver presentato un ricorso alla commissione tributaria senza adeguati motivi e per aver lasciato scadere i termini per il ricorso alla Commissione tributaria centrale) non può apoditticamente escludere l'esistenza di un danno con la considerazione che gli attori non abbiano fornito la prova che il ricorso - se correttamente impostato - sarebbe stato "senz'altro accolto". Occorre infatti procedere - come in tutte le controversie di risarcimento per perdita di chances - ad una valutazione prospettica delle probabilità di esito positivo.*



Cassazione, sezione II civile, sentenza n. 4015/2002

*Il professionista che, avendo ricevuto incarico di proporre ricorso tributario avverso un avviso di accertamento, presenti un ricorso inammissibile perché fuori termine, è responsabile, ai sensi degli artt. 1710 e 2229 del codice civile, del danno causato, senza che la sussistenza di tale danno possa essere esclusa dal giudice di merito sulla base della semplice e per di più inesatta considerazione che il ricorso avrebbe potuto essere respinto.*



Cassazione, sezione II civile, sentenza n. 8508/2013

*Appare senz'altro risarcibile la perdita di chance – quale occasione favorevole, concreta ed effettiva, a conseguire l'esito di un processo tributario - patita dal cliente in occasione della condotta dannosa del consulente.*



Cassazione, sezione II civile, sentenza n. 10189/14

*Il professionista deve porre il cliente in grado di decidere consapevolmente, sulla base della valutazione ponderata di tutti gli elementi favorevoli e contrari della situazione dedotta in rapporto ragionevolmente prevedibili, se affrontare o meno i rischi, di varia natura a seconda della attività richiesta la professionista, ai quali questa lo esponga o possa eventualmente esporlo. In questo contesto diviene irrilevante accertare se vi sia stato o meno da parte del cliente l'incarico di impugnare la decisione [.....] alla luce dell'onere di informazione che gravava sul professionista.*



# LA RESPONSABILITÀ NELLE FUNZIONI DI SINDACO E/O DI REVISORE LEGALE



## Ineleggibilità/incompatibilità (art. 2399 c.c.)

Nei casi in cui si manifesta la situazione di incompatibilità, la decadenza scatta immediatamente senza necessità di uno specifico procedimento accertativo da parte di un organo sociale.  
(Cassazione n. 11514/08) - segue



## Decadenza ed illegittimità

Se il ruolo dei sindaci incide sul procedimento di formazione della delibera (ad esempio bilancio di esercizio), la delibera risulta viziata e dunque annullabile. (stessa sentenza di Cassazione n. 11514/08)



## La responsabilità del sindaco ineleggibile

Nei casi in cui si manifesta la situazione di incompatibilità, nei confronti della parte, che non abbia mai ricoperto la carica di sindaco, non può esercitarsi l'azione di responsabilità di cui all'art. 146 legge fallimentare. (Cassazione n. 22575/14)





## Il sindaco e le dimissioni (in corso di mandato)

Il sindaco comunica in forma scritta a ciascun amministratore e ai sindaci supplenti

Gli amministratori comunicano la variazione al Registro delle Imprese e in caso di inerzia provvedono gli altri sindaci anche individualmente

Decorsi 30 gg dalla cessazione, nell'inerzia pubblicitaria dell'organo amministrativo:

- sanzione in capo a tutti i componenti del cda (art. 2630 c.c. e art. 5 L. 689/91)
- avvio del procedimento di iscrizione d'ufficio, a seguito della segnalazione ex art. 9 L. 689/91 da parte del sindaco cessato [art. 2190 c.c.] (che opera dunque da privato cittadino)



## La decorrenza delle dimissioni

In corso di mandato: immediata (cndcec n. 1.6)

Per scadenza triennio: prorogatio (art. 2400 c.c.),  
*ma vedi artt. 2404 e 2405 (decadenza in caso di mancata partecipazione)*



## Le dimissioni e la responsabilità

Giurisprudenza costante: *“agli effetti dell’esclusione della responsabilità dei sindaci, non è sufficiente la dimissione dalla carica, in quanto essi devono attivarsi, affinché gli amministratori non pongano in essere atti pregiudizievoli e, qualora li abbiano compiuti, devono adoperarsi a ridurre al minimo l’entità dei danni”*

Gli effetti delle dimissioni immotivate



## **l'art. 2407 c.c.**

*1. I sindaci devono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico; sono responsabili della verità delle loro attestazioni e devono conservare il segreto sui fatti e sui documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio.*

*2. Essi sono responsabili solidalmente con gli amministratori per i fatti o le omissioni di questi, quando il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica.*



## La partecipazione informata alle riunioni

La verbalizzazione della mancata/insufficiente conoscenza dell'odg

Il sindaco "plurimandatario" (> 20) e l'obbligo della norma 1.3 di spiegare e documentare come si intende svolgere diligentemente l'incarico



## I poteri e obblighi in caso di situazioni censurabili

- richiedere agli amministratori informazioni ai sensi dell'art. 2403 bis del Codice Civile (Norma 5.2)
- potere (dovere) di convocare l'assemblea ai sensi dell'art. 2406 del Codice Civile (Norma 5.7)
- proporre la denuncia al tribunale ex art. 2409 del C.C.



## La denuncia al tribunale ex art. 2409 del C.C

- non procura alcuna azione di responsabilità da parte di terzi
- non può configurare azione di risarcimento di danno al sindaco, essendo un invito al controllo e non una azione di responsabilità
- l'inerzia come causa di responsabilità verso terzi
- le irregolarità da segnalare devono riguardare solo atti dell'amministrazione (no mancata approvazione bilancio)



# I profili penali della responsabilità nel D.Lgs. 74/00 e nel D.L. 201/11





Il concorso di colpa (eventuale, non necessario): l'art. 110 c.p.

*Quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita, salve le disposizioni degli articoli seguenti.*



Cassazione, sezione III penale, sentenza n. 17418/2016

*E' senz'altro configurabile per il professionista il concorso nel reato di frode fiscale che, pur essendo estraneo e non rivestendo cariche nella società cui si riferisce la emissione di fatture per operazioni inesistenti, abbia, in qualsivoglia modo, partecipato a creare il meccanismo fraudolento che ha consentito alle utilizzatrici delle f.o.i. emesse dalla società cartiera di potersi procurare fatture passive da inserire in dichiarazione per abbattere l'imponibile societario, non rilevando peraltro la prova dell'effettivo inserimento in dichiarazione delle medesime stante la natura di reato di pericolo del delitto di cui all'articolo 8, che punisce la sola emissione o rilascio delle fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, a differenza della speculare previsione dell'articolo 2, che richiede anche, e soprattutto, l'indicazione in una delle dichiarazioni relative a dette imposte di elementi passivi fittizi (v., sulla responsabilità del professionista in consimili ipotesi: Sez. 3, sentenza n. 19335 del 2015).*



Cassazione, sezione III penale, sentenza n. 35453/2010

*La disciplina penale tributaria esclude il concorso tra chi ha emesso la fattura e chi l'ha utilizzata e non il concorso nella emissione della fattura o del documento per operazioni inesistenti secondo le regole ordinarie del concorso di persone nel reato ex art. 110 c.p.*



Cassazione, sezione III penale, sentenza n. 28341/2001

*La disciplina derogatoria alle regole del concorso di persone nel reato per come fissata dall'art. 9 del D.Lgs. n. 74/2000, non esclude il concorso del commercialista nell'emissione di fatture per operazioni inesistenti. La priorità dell'iscrizione nel registro delle notizie di reato è criterio sussidiario di determinazione della competenza territoriale diretto ad escludere l'indicazione a pioggia di diversi giudici competenti in relazione ai differenti luoghi di emissione delle fatture per operazioni inesistenti.*



Cassazione, sezione III penale, sentenza n. 156/2022

*“Il ricorrente era a conoscenza di varie anomalie concernenti la contabilità delle società, quali la presenza di numerose autofatture (con identità di nome tra cedente ed acquirente) per importi rilevanti e prelievi di somme in contanti dell'importo oscillante tra 10.000,00 e 30.000,00 euro al giorno; tali anomalie gli erano state più volte segnalate dalla sua dipendente D.S., che, sotto le direttive del medesimo, curava la registrazione delle fatture; il L., pur rilevando tali anomalie ed essendo consapevole della necessità della presentazione delle autofatture all'Agenzia delle Entrate e della segnalazione alla Guardia di Finanza per i prelievi in contanti, non si attivava in tal senso, ma proseguiva nell'assistenza fiscale delle società per il timore di perdere clienti (come dallo stesso dichiarato in sede di esame), così contribuendo all'attuazione del meccanismo fraudolento che aveva consentito all'amministratore delle società di avvalersi di documentazione fittizia”*



<b>Responsabilità DIRETTA</b>	Reati comuni	Artt. 8, 10 e 11
<b>Responsabilità CONCORSUALE</b>	Reati propri	Artt. 10 bis, 10 ter e 10 quater

Anche se i reati propri sono commessi dal cliente, non muta la posizione del commercialista, che concorrerà nel delitto (proprio per le proprie competenze professionali che si confanno al ruolo di coordinatore e regista – Cassazione sentenza 23522/14) secondo le ordinarie regole del concorso (Cassazione, sentenze nn. 17523/98 e 912/12), come concorso morale (ideazione come istigatore o determinatore) o concorso materiale (comportamento anche omissivo)



Cassazione, III sezione penale, sentenza n. 20897/17

*Il reato di omessa dichiarazione richiede il dolo specifico di evasione, sicchè è necessaria, oltre all'effettiva evasione sopra soglia, anche la prova che l'omissione fosse preordinata a tale fine*



Cassazione, III sezione penale, sentenza n. 13203/17

*Il commercialista che ha predisposto la dichiarazione dei redditi poi rivelatasi non veritiera, non può essere condannato per falso, se non si dimostra che era al corrente della falsità di quanto attestato in Unico e del fatto che il cliente se ne sarebbe avvalso per avviare l'iter burocratico per regolarizzare un cittadino extraUe.*





Cassazione, sezione III penale, sentenza n. 15231/17

*Il contribuente aveva depositato i modelli di pagamento dichiarando erroneamente la compensazione del debito i.v.a. 2005; ciò era avvenuto in forza delle ingannevoli indicazioni ricevute dal commercialista (quel che, peraltro, la sentenza afferma non esser stato contestato in sede di appello), sostenute anche da false missive apparentemente inviate dalla Provincia di T. con le quali si comunicava alla società la concessione - inesistente - di un contributo; il commercialista gestiva per certo la contabilità della s.r.l. in esame, come da delega versata in atti.*



Cassazione, sezione III penale, sentenza n. 18845/2016

*Costituisce ius receptum di questa Corte di legittimità il principio che in tema di reati tributari, l'affidamento ad un professionista dell'incarico di predisporre e presentare la dichiarazione annuale dei redditi non esonera il soggetto obbligato dalla responsabilità penale per il delitto di omessa dichiarazione (D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 5), in quanto, trattandosi di reato omissivo proprio, la norma tributaria considera come personale ed indelegabile il relativo dovere.*



Cassazione, sezione III penale, sentenza n. 49570/15

*Un commercialista propone ricorso avverso la sentenza della Corte d'Appello di Milano di conferma della sentenza del Tribunale di Milano di condanna per il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, per avere, in concorso con altri, in gran numero promotori finanziari per i quali teneva la contabilità, consentito loro di evadere le imposte avvalendosi di fatture per operazioni inesistenti fungendo da tramite tra detti soggetti e la struttura della cartiera.*



Cassazione, sezione III penale, sentenza n. 24967/15

*E' legittimo il sequestro preventivo disposto sui beni del commercialista chiamato a rispondere, in qualità di istigatore, del reato di infedele dichiarazione commesso dal suo cliente, per avere prestato - nella sua qualità di professionista tenutario delle scritture contabili dell'impresa ed incaricato della redazione e trasmissione delle dichiarazioni dei redditi - la sua opera in continuativa difformità rispetto ai doveri professionali ed omettendo, poi, ogni adempimento utile per ripristinare la legalità, pur avendo continuato per lungo tempo ad assistere professionalmente il cliente.*



Cassazione, sez. III penale, sentenza n. 19335/15

*In tema di emissione di fatture per operazioni inesistenti, ex art. 8 del D.Lgs. n. 74 del 2000, il regime derogatorio previsto dal successivo art. 9, se esclude la possibilità di concorso reciproco fra i reati di cui agli artt. 2 ed 8 del citato D.Lgs. n. 74, non introduce per questa seconda ipotesi delittuosa alcuna deroga ai principi generali in tema di concorso di persone nel reato fissati dall'art. 110 c.p. (conf. cass.pen, sez. III, sent. n. 28341 del 2001).*

(Nella fattispecie, a fronte di tale principio, si evidenziava che, laddove il professionista si veda affidare il solo compito di redigere la dichiarazione sulla base dei documenti annotati in contabilità direttamente dal contribuente e si renda conto, al momento di predisporre la dichiarazione, che una fattura passiva si riferisce ad operazioni inesistenti, non vi è dubbio che questi concorra con il cliente - nel caso concreto la società cartiera - nel reato, redigendo la dichiarazione).

Il ricorso per cassazione viene dichiarato palesemente inammissibile (nda)



Cassazione, sezione Penale, sentenza n. 39873/2013

*Si configura il reato di dichiarazione fraudolenta per il commercialista che contabilizza, nella dichiarazione del cliente, fatture che sa essere false in quanto emesse da un'impresa fittizia con sede nel suo studio.*



Cassazione, sezione V penale, sentenza n. 569/2003

*Quando il cattivo suggerimento è consapevole, scatta il concorso in bancarotta fraudolenta. Il commercialista o l'avvocato che aiuta la società in fallimento a sottrarre beni ai creditori concorrono nel reato di bancarotta quando, essendo consapevoli dei propositi distrattivi della società, forniscano suggerimenti sui mezzi giuridici idonei a sottrarre i beni ai creditori o assistano l'impresa nella conclusione dei relativi negozi o, ancora, svolgano attività dirette a garantire l'impunità o suscitino o rafforzino l'altrui proposito col proprio ausilio e con le preventive assicurazioni.*



Cassazione, sezione III penale, sentenza n. 21013/12

*In tema di reati tributari la costituzione di un fondo patrimoniale integra il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, in quanto è atto idoneo ad ostacolare il soddisfacimento di una obbligazione tributaria (vedi sez. III n. 5824 del 18/12/2007).*

*Né è necessario, secondo l'indirizzo prevalente della giurisprudenza di legittimità - ai fini della sussistenza degli elementi costitutivi di detto reato - che sia già in atto una procedura di riscossione, essendo sufficiente che l'atto fraudolento sia di per sé solo idoneo ad impedire il soddisfacimento totale o parziale del Fisco (conforme Sez. 5<sup>a</sup> n. 7916 del 26/02/2007).*





Il nuovo reato di false risposte all'A.F. (art. 11 DL 201/11):  
fattispecie, esempi e indicazioni comportamentali



## FATTISPECIE

“Chiunque, a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e agli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito ai sensi dell'articolo 76 del DPR 28 dicembre 2000, n. 445. La disposizione di cui al primo periodo, relativamente ai dati e alle notizie non rispondenti al vero, si applica solo se a seguito delle richieste di cui al medesimo periodo si configurano le fattispecie di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.”



## FATTISPECIE

La norma dunque punisce chiunque [reato comune]:

- esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte
- fornisce dati e notizie non rispondenti al vero, se si configurano le fattispecie di cui al D.Lgs. 74/00



## ESEMPI

1) Esibizione di fatture poi rivelatesi false:

- violazione art. 8 D.Lgs. 74/00

- violazione art. 11 DL. 201/11

2) Comunicazioni (ad es., informazione su un pagamento) poi rivelatesi false che non comportano reati D.Lgs. 74/00 => nessuna sanzione



## INDICAZIONI COMPORTAMENTALI

- Esistono casi in cui il professionista potrà rifiutarsi di esibire i documenti richiesti?
- Sono opportune delle dichiarazioni di accompagnamento?
- E' punibile il comportamento omissivo ?



Cassazione, sezione Penale, sentenza n. 16958 del 8.05.2012

*Il contribuente non è esonerato dall'obbligo di vigilanza affinché tale mandato sia puntualmente adempiuto*



Cassazione, sez. penale, sentenza n. 17901/14

*Il delitto di appropriazione indebita è reato istantaneo che si consuma con la prima condotta appropriativa e, cioè nel momento in cui l'agente compia un atto di dominio sulla cosa con la volontà espressa o implicita di tenere questa come propria. Di conseguenza, ai fini della consumazione del reato e della decorrenza del termine previsto per la prescrizione, è irrilevante il momento in cui la persona offesa venga a conoscenza della manifestazione di volontà dell'agente di appropriarsi della cosa, elemento questo che, invece, rileva al diverso fine della decorrenza del termine per la proposizione della querela.*



## La mancata restituzione di documenti è reato

Cassazione, sezione II penale, sentenza n. 18027 dell' 1/4/2014

*Integra il reato di appropriazione indebita il rifiuto del professionista di restituire al cliente la documentazione ricevuta, in quanto costituisce un comportamento che eccede i limiti del titolo del possesso (Cass. Sez. 2, n. 26820/08. Il delitto di appropriazione indebita si consuma, infatti, dal momento in cui il possessore ha compiuto un atto di dominio sulla "res", così manifestando l'intenzione di tenerla come propria. (Cass. Sez. 2, 8.2.2013 n. 22127: nella specie la Corte ha ritenuto consumato il reato, nel caso di mancata restituzione della contabilità dal commercialista al cliente, quando a seguito della prima richiesta di restituzione era stato opposto un netto rifiuto).*

*La sentenza impugnata ha infatti correttamente affermato l'irrilevanza degli eventuali motivi che avevano spinto l'imputato a non restituire la documentazione.*