

LA RESPONSABILITÀ IN AMBITO SOCIETARIO

Luciano M. QUATTROCCHIO

1. Natura del rapporto professionale tra il commercialista e il cliente. Il contratto d'opera intellettuale.

L'oggetto dell'attività del dottore commercialista (e dell'esperto contabile) trova puntuale descrizione nell'art. 1 del d.lgs. 28 giugno 2005, n. 139, di “*Costituzione dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, a norma dell'articolo 2 della legge 24 febbraio 2005, n. 34*”, entrato in vigore in data 3 agosto 2005. L'articolo, innanzitutto, fornisce un dettaglio delle attività oggetto della professione e, successivamente, individua le attività rientranti nella specifica competenza tecnica dei commercialisti (comma 3) e degli esperti contabili (comma 4). L'elencazione non ha – tuttavia – carattere tassativo e non pregiudica l'esercizio di ogni altra attività professionale riconosciuta ai dottori commercialisti da ulteriori interventi legislativi.

Per quanto riguarda la natura del rapporto professionale che viene ad instaurarsi tra il commercialista e il cliente, questo rientra nel “contratto d'opera intellettuale”, disciplinato dagli artt. 2229 ss. c.c. e, in quanto compatibili, dagli artt. 2222 ss. c.c., recanti le disposizioni generali del lavoro autonomo, fatte, in ogni caso, salve le disposizioni di eventuali leggi speciali.

Le peculiarità del contratto d'opera intellettuale, oltre all'assenza di vincoli di subordinazione, alla discrezionalità sulle modalità di esecuzione della prestazione e alla predominanza del lavoro intellettuale su quello manuale, possono essere sintetizzate come segue:

- subordinazione dell'esercizio di alcune professioni intellettuali all'iscrizione in appositi albi o elenchi, che attestano la competenza del professionista, la cui tenuta è demandata agli ordini e ai collegi professionali, sotto la vigilanza dello Stato, salvo che la legge disponga diversamente (art. 2229 c.c.). Sono le cd. “professioni regolamentate”, di cui fa parte anche quella del commercialista¹ (sulla responsabilità per esercizio abusivo della professione, v. *infra*);

¹ Si segnala che, con la Direttiva (UE) 2018/958 del 28 giugno 2018, il Parlamento e il Consiglio europeo hanno stabilito regole comuni per la valutazione della proporzionalità (*test di proporzionalità*) dei requisiti che limitano l'accesso alle professioni regolamentate, o il loro esercizio, che gli Stati membri sono chiamati ad effettuare prima dell'introduzione di nuove regolamentazioni delle professioni o per la modifica di regolamentazioni esistenti. La Direttiva mira a garantire che le disposizioni di carattere

- carattere personale della prestazione. L'art. 2232 c.c. prevede l'obbligo del professionista di eseguire personalmente l'incarico assunto, pur consentendo a questi di avvalersi di sostituti e ausiliari, purché sotto la propria direzione e responsabilità e la collaborazione di altri sia consentita dal contratto o dagli usi e non sia incompatibile con l'oggetto della prestazione. Tra il commercialista e il cliente viene, infatti, ad instaurarsi un rapporto fiduciario legato alle qualità tecniche del professionista (cd. *intuitu personae*)².

2. La responsabilità civile del commercialista.

2.1. Aspetti generali.

La responsabilità del professionista (*rectius* del commercialista) origina sostanzialmente dal contratto concluso con il cliente. L'obbligazione assunta con l'accettazione dell'incarico si configura come un'obbligazione “di mezzi” (o “di diligenza”) e non “di risultato”: il professionista è tenuto a svolgere in modo diligente l'attività richiesta (v. *infra*), senza peraltro garantire sull'esito finale della prestazione. In altre parole, egli è adempiente, quindi esente da responsabilità, qualora adotti un comportamento idoneo a realizzare l'interesse economico del cliente; è quest'ultimo, infatti, che sopporta il rischio dell'eventuale esito negativo della prestazione, dovendo inoltre corrispondere il compenso indipendentemente dal risultato³.

Pertanto, l'inadempimento e la conseguente responsabilità professionale potranno essere fatti valere in presenza di una prestazione priva dei requisiti di diligenza, esattezza e puntualità. Nello specifico, l'inadempimento sarà “assoluto”, qualora la prestazione non sia stata resa, mentre sarà “relativo” quando resa, ma non in maniera esatta o puntuale⁴.

Pare, tuttavia, opportuno evidenziare come la giurisprudenza abbia – più volte – derogato al principio della prestazione di mezzi e applicato, anche nelle professioni intellettuali, il criterio della prestazione di risultato. Al fine di assicurare un'appropriata tutela al cliente, al professionista viene chiesto sempre più di rispondere del risultato atteso, soprattutto nel caso in cui quest'ultimo costituisca l'unica ragione del

nazionale che disciplinano i servizi professionali siano necessarie ed equilibrate e non siano di ostacolo alla libera circolazione dei professionisti.

² Si veda: V. RIVA SANSEVERINO, *Del lavoro autonomo*, in Scialoja e Branca (a cura di), *Commentario del Codice Civile*, II edizione, Bologna, 1963, p. 223.

³ A. BALDASSARI, S. BALDASSARRI, *La responsabilità civile del professionista*, Milano, 2006, p. 330 e 1075.

⁴ M. PARADISO, *Corso di istituzioni di diritto privato*, IV edizione, Torino, 2006, p. 239 ss.

conferimento dell'incarico da parte del cliente (si veda, in particolare, le prestazioni svolte in ambito medico).

2.2. La responsabilità contrattuale.

2.2.1. La diligenza qualificata.

La responsabilità contrattuale origina dalla violazione di uno specifico dovere, derivante da un preesistente vincolo obbligatorio rimasto inadempito. Ai sensi dell'art. 1218 c.c. (rubricato "*Responsabilità del debitore*"), la responsabilità contrattuale sorge in capo al debitore qualora non abbia eseguito la prestazione dovuta o non la abbia eseguita correttamente: l'articolo espressamente prevede che *«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»*.

La responsabilità (contrattuale) del commercialista è strettamente correlata al mandato conferitogli dal cliente e, specificatamente, alla diligenza spiegata dallo stesso nell'eseguire la prestazione richiesta.

I profili di responsabilità contrattuale del professionista sono disciplinati dall'art. 1176, comma 2, c.c. e dall'art. 2236 c.c. Il primo dispone che *«Nell'adempimento delle obbligazioni inerenti all'esercizio di un'attività professionale, la diligenza deve valutarsi con riguardo alla natura dell'attività esercitata»*. Si tratta di una diligenza diversa – più specifica – rispetto al criterio generale della diligenza del buon padre di famiglia di cui al comma 1 del medesimo articolo: è la cd. diligenza del "debitore qualificato", caratterizzata dalla *«perizia e dall'impiego di strumenti tecnici adeguati al tipo di attività da espletare e allo standard professionale della sua categoria»*, il quale vale a *«determinare, in conformità alla regola generale, il contenuto della perizia dovuta e la corrispondente misura dello sforzo diligente adeguati per conseguirlo, nonché del relativo grado di responsabilità»*⁵. La diligenza a cui è tenuto il professionista, pertanto, deve essere valutata secondo *standard* di normalità oggettiva e prescinde – quindi – dalle concrete capacità del soggetto.

Sul punto, la giurisprudenza di legittimità si è più volte espressa, delineando i confini di tale diligenza qualificata e stabilendo che la diligenza che il professionista deve impiegare nello svolgimento dell'attività professionale *«è quella media, cioè la diligenza posta nell'esercizio della propria attività dal professionista di preparazione*

⁵ In tal senso, *ex multis*, Cassazione 20 agosto 2015, n. 16993.

professionale e attenzione medie», a meno che la prestazione professionale da eseguire nel concreto «*non involga la soluzione di problemi tecnici di particolare difficoltà, nel qual caso la responsabilità del professionista è attenuata configurandosi, secondo l'espresso disposto dell'art. 2236 c.c., solo nel caso di dolo o colpa grave*», con conseguente esclusione nell'ipotesi in cui nella sua condotta si riscontrino soltanto gli estremi della colpa lieve⁶ (v. *infra*).

Di conseguenza, dovrà ritenersi inadempiente il commercialista che abbia operato senza la perizia del commercialista medio, ossia senza utilizzare le cognizioni tecniche che si ritiene debbano far parte del patrimonio di un professionista di medio livello⁷.

Da ultimo profili di responsabilità civile del commercialista potrebbero manifestarsi nei casi di seguiti elencati:

- negligenza omissiva o commissiva, rinvenibile in disattenzioni, scarsa sollecitudine, svogliatezza e pigrizia;
- imprudenza;
- imperizia, ossia ignoranza o mancata applicazione delle regole tecniche richieste dalla natura della professione esercitata;
- inosservanza di leggi o altre disposizioni normative (si veda, ad esempio, la cd. “*culpa in vigilando*”).

Un'attenuazione della responsabilità è prevista – come già si è detto – dall'art. 2236 c.c., che dispone che «*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*». Tale disposizione è da intendersi quale precisazione e non già come una limitazione della responsabilità: il rapporto con la norma generale di cui all'art. 1176, comma 2, c.c. è di integrazione, non rivestendo l'art. 2236 c.c. carattere di specialità. Pertanto, in caso di inadempimento, il professionista risponde anche per “colpa lieve”, mentre risponde esclusivamente per colpa grave o dolo solo nel caso in cui l'incarico richieda la soluzione di problemi tecnici di particolare difficoltà. Nella “*colpa grave*” devono essere fatti rientrare sia gli errori non scusabili per grossolanità e ignoranza, incompatibili con il grado di preparazione richiesta della professione, sia la temerarietà sperimentale e ogni altra imprudenza che dimostri superficialità e noncuranza per gli interessi del cliente.

⁶ In tal senso, *ex multis*, Cassazione 16 novembre 2012, n. 20216.

⁷ P. MARIOTTI, A. SERPETTI, R. CAMINATI, *Casi di responsabilità civile di avvocati, notai, commercialisti e consulenti del lavoro*, Rimini, 2012, p. 285.

In ordine alla locuzione “*problemi tecnici di speciale difficoltà*”, nel tentativo di delimitare l’esatta portata della norma, la giurisprudenza di legittimità ne ha fornito un’interpretazione restrittiva: è stato, infatti, più volte affermato che essa «*ricomprende non solo la necessità di risolvere problemi insolubili o assolutamente aleatori, ma anche l’esigenza di affrontare problemi tecnici nuovi, di speciale complessità, che richiedano un impegno intellettuale superiore alla media, o che non siano ancora adeguatamente studiati dalla scienza*»⁸. Si tratta di una diligenza definita “speciale” o “rafforzata”.

I presupposti per l’attenuazione della normale responsabilità devono essere provati dal professionista chiamato in giudizio a rispondere di eventuali danni arrecati al cliente.

Infine, altra esimente della responsabilità professionale è rappresentata da quello che in dottrina e in giurisprudenza viene definito “errore scusabile” (“o errore inevitabile”), che si verifica ogni qual volta il professionista abbia adottato diligentemente una condotta che *ex ante* – secondo le informazioni a sua disposizione – non poteva essere ritenuta non idonea a soddisfare l’interesse del cliente; o nel caso in cui la prestazione sia stata svolta in condizioni di obiettiva incertezza (disposizioni normative nuove, giurisprudenza contrastante, precedenti non consolidati), tali da indurre in errore, con conseguente esclusione di un comportamento imperito da parte del professionista. A tal proposito, la Corte di Cassazione ha recentemente affermato che, affinché la condotta del professionista possa essere foriera di responsabilità, l’inadeguatezza della prestazione al raggiungimento del risultato perseguito dal cliente deve essere «*valutata (e motivata) dal giudice di merito ex ante*», restando comunque esclusa in caso di questioni rispetto alle quali le soluzioni dottrinali e/o giurisprudenziali presentino margini di opinabilità – in astratto o con riferimento al caso concreto – tali da rendere giuridicamente plausibili le scelte compiute dal professionista⁹.

2.2.2. L’obbligo di completa informazione.

Il dovere di diligenza del commercialista si esplica anche nel cd. dovere di sollecitazione, dissuasione ed informazione del cliente, da osservarsi sia nella fase antecedente l’accettazione dell’incarico, nella quale il professionista è chiamato ad informare il cliente dei rischi connessi alla prestazione, sia nel corso del suo espletamento. Il professionista è, in altri termini, tenuto a rappresentare al cliente tutte le questioni di fatto e di diritto, comunque insorgenti, ostative al raggiungimento del

⁸ In tal senso, Cassazione 31 luglio 2015, n. 16275.

⁹ Cassazione 3 settembre 2019, n. 21982.

risultato, o comunque produttive del rischio di effetti dannosi. Nel caso in cui il professionista violi tale obbligo nella fase che precede l'assunzione dell'incarico, si parlerà di responsabilità precontrattuale per lesione dell'altrui libertà negoziale.

Sul punto, la giurisprudenza di legittimità si è più volte espressa, stabilendo che il professionista, quale che sia l'oggetto specifico della sua prestazione, *«ha l'obbligo di completa informazione del cliente, e dunque ha l'obbligo di prospettargli sia le soluzioni praticabili che, tra quelle dal cliente eventualmente desiderate, anche quelle non praticabili o non convenienti, così da porlo nelle condizioni di scegliere secondo il migliore interesse»*¹⁰. Pertanto, al fine di evitare eventuali richieste di risarcimento, il professionista incaricato di una consulenza ha l'obbligo di fornire tutte le informazioni che siano di utilità al cliente; in caso di violazione di tale obbligo e qualora il “consiglio” fornito si sia rivelato erraneo, il commercialista potrà evitare il risarcimento soltanto con la dimostrazione che il danno patito dal cliente è dovuto a fatti a lui non imputabili, in quanto non prevedibili (v. *infra*).

Il dovere di diligenza del professionista imporrebbe – inoltre –, tenuto conto della portata dell'incarico conferitogli, l'obbligo di individuare anche le questioni che esulano dall'ambito della competenza del professionista, informando il cliente dei limiti della propria competenza e fornendo elementi e dati nella sua conoscenza, al fine di consentire al cliente di prendere proprie autonome determinazioni, eventualmente rivolgendosi ad altro professionista indicato come competente¹¹.

Ultimo cenno necessario deve essere fatto ad un ulteriore obbligo, quello di buona fede oggettiva e di correttezza, che si erge a *«criterio di determinazione della prestazione contrattuale, costituendo invero fonte [...] di integrazione del comportamento dovuto [...] laddove impone di compiere quanto necessario o utile a salvaguardare gli interessi della controparte [rectius del cliente], nei limiti dell'apprezzabile sacrificio (che non si sostanzia cioè in attività gravose o eccezionali o tali da comportare notevoli rischi o*

¹⁰ Cassazione 27 maggio 2019, n. 14387; Cassazione 14 luglio 2015, n. 14639.

¹¹ In tal senso, Cassazione 23 giugno 2016, n. 13007, che ha concluso per la responsabilità del commercialista che non ha informato il cliente della necessità di rivolgersi ad un avvocato abilitato nei tempi previsti dall'ordinamento per impugnare la sentenza. In particolare, al commercialista *de quo* era stato affidato l'incarico di sola consulenza contabile e il cliente gli aveva consegnato, al fine di avere indicazioni e chiarimenti, una sentenza della commissione tributaria regionale a lui sfavorevole nel giudizio di appello tra lo stesso e l'Agenzia delle Entrate, avente ad oggetto un accertamento relativo all'IRPEF dell'anno d'imposta 1991, senza tuttavia avere riscontro, decorrendo così i termini per l'impugnazione della sentenza dinanzi alla Suprema Corte.

rilevanti sacrifici)»¹², e che, pertanto deve essere correlato alle condizioni del caso concreto, alla natura del rapporto, alla qualità dei soggetti coinvolti.

2.2.3. Disciplina applicabile.

La disciplina applicabile alla responsabilità contrattuale può essere così riassunta:

- sotto il profilo della ripartizione dell'onere della prova, ai sensi dell'art. 1218 c.c., spetta al debitore inadempiente provare che l'inadempimento o il ritardo non è a lui imputabile; pertanto, il commercialista – in caso di giudizio – è chiamato a dimostrare di aver agito secondo la diligenza professionale di cui all'art. 1176, comma 2, c.c. o in presenza di “*problemi tecnici di speciale difficoltà*” ex art. 2236 c.c., che gli avrebbero impedito di eseguire adeguatamente la prestazione professionale, dovendo il danneggiato provare solo l'inadempimento e il danno arrecato (ma si veda *infra*);
- per quanto concerne il danno risarcibile, questo è limitato ai danni prevedibili al tempo della nascita dell'obbligazione, se la condotta è caratterizzata da colpa del debitore; e anche ai danni non prevedibili, qualora il professionista abbia agito con dolo (art. 1225 c.c.);
- infine, l'esercizio dell'azione per il risarcimento del danno si prescrive nel termine ordinario decennale di cui all'art. 2946 c.c.

Nei casi di responsabilità professionale per omissione di condotte che – se tenute – avrebbero potuto produrre un vantaggio personale o patrimoniale per il cliente, la giurisprudenza di legittimità è costante nell'applicare, quale criterio probatorio, la cd. “regola della preponderanza dell'evidenza” o del “più probabile che non”, vigente in materia di responsabilità civile (nel processo penale, vige invece la regola della prova “oltre il ragionevole dubbio”). Nell'ambito delle condotte omissive, il risultato della prestazione può essere accertato solo in via presuntiva, sicché l'accertamento della responsabilità per colpa implica una valutazione prognostica positiva circa il probabile esito favorevole della prestazione che avrebbe dovuto essere diligentemente eseguita. In altre parole, il giudice, accertata l'omissione di un'attività invece dovuta in base alle regole della professione praticata, nonché l'esistenza di un danno, che probabilmente né è la conseguenza, «*può ritenere, in assenza di fattori alternativi, che tale omissione abbia avuto efficacia causale diretta nella determinazione del danno*», dovendosi in ogni caso distinguere fra l'omissione di condotte che, se tenute, avrebbero evitato il

¹² Si veda, *ex multis*, Cassazione 20 agosto 2015, n. 16991.

manifestarsi dell'evento dannoso e l'omissione di condotte che avrebbero prodotto un vantaggio; in entrambi i casi, ricorrerebbero gli estremi per la responsabilità civile del professionista, ma nella prima ipotesi l'evento dannoso si è effettivamente verificato, mentre nella seconda ipotesi il danno (sulla cui qualificazione si veda *infra*) dovrà essere accertato secondo un giudizio prognostico, poiché il vantaggio patrimoniale che il danneggiato (*rectius* il cliente) avrebbe tratto dalla – omessa – condotta altrui non si è realmente verificato e non può essere empiricamente accertato. Tale criterio probabilistico si applica all'accertamento non solo del nesso di causalità tra l'omissione e l'evento del danno (*an*), ma anche del nesso tra quest'ultimo e le conseguenze dannose risarcibili, ossia il mancato vantaggio che, ove l'attività professionale fosse stata svolta con la dovuta diligenza, il cliente avrebbe conseguito (*quantum*)¹³.

2.3. La responsabilità extracontrattuale.

Alla responsabilità contrattuale del professionista, può, a volte, affiancarsi una responsabilità di tipo extracontrattuale (o aquiliana), prevista dall'art. 2043 c.c., rubricato “*Risarcimento per fatto illecito*”; l'articolo espressamente dispone che «*Qualunque fatto doloso o colposo, che cagiona ad altri un danno ingiusto, obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno*». Tale forma di responsabilità sorge in conseguenza della violazione non già di un dovere specifico, derivante da un preesistente rapporto obbligatorio, bensì di un dovere generico che, solitamente, è indicato dalla dottrina con la locuzione latina “*neminem laedere*”.

Si tratta di una responsabilità che, nel caso della colpa professionale, può coesistere con la responsabilità contrattuale e che – quindi – non è esclusa dall'accertamento di quest'ultima. La responsabilità extracontrattuale origina da effetti dannosi determinati dalla condotta omissiva o commissiva del professionista e lesivi di diritti ai quali la legge riconosce tutela.

La disciplina applicabile alla responsabilità extracontrattuale può essere così riassunta:

- sotto il profilo della ripartizione dell'onere della prova, trova applicazione la regola generale di cui all'art. 2697 c.c., secondo cui spetta al danneggiato provare i fatti alla base dell'illecito e la colpevolezza dell'agente, ossia – nel

¹³ In tal senso: Cassazione 28 novembre 2019, n. 31187; Cassazione 30 ottobre 2018, n. 27720; Cassazione 30 aprile 2018, n. 10320; Cassazione 24 ottobre 2017, n. 25112. Si tratta di pronunce in tema di responsabilità dell'avvocato, ma applicabili senza dubbio – in via analogica – anche alla responsabilità del commercialista. Si veda anche: Cassazione 31 maggio 2018, n. 13769, che si è pronunciata sulla responsabilità del commercialista per tardiva presentazione di un ricorso avverso degli avvisi di accertamento notificati al cliente.

caso della colpa professionale – la colpevole inosservanza o violazione delle regole tecniche della professione; pare opportuno evidenziare come, nel caso specifico dell’inadempimento del professionista – rispetto quindi al contratto d’opera intellettuale stipulato – la rigida ripartizione dell’onere della prova e la differente disciplina dei due diversi profili di responsabilità (contrattuale e extracontrattuale) tendono a sfumare. Dal punto di vista della ripartizione dell’onere della prova, infatti, la giurisprudenza ormai costante ha affermato un’assimilazione della responsabilità contrattuale a quella aquiliana, essendo il cliente *«tenuto a provare sia di aver sofferto un danno, sia che questo sia stato causato dalla insufficiente o inadeguata o negligente attività del professionista, e cioè dalla sua difettosa prestazione professionale»*¹⁴. In altre parole, il cliente, anche nel caso in cui intenda chiedere in giudizio l’accertamento della responsabilità extracontrattuale del professionista, è tenuto a provare, oltre all’inadempimento e il danno subito, il nesso di causalità tra quest’ultimo e la contestata attività professionale.

- in punto di danno risarcibile, questo è sia quello prevedibile sia quello non prevedibile, indipendentemente dalla presenza di colpa o di dolo, non potendosi prefigurare una estensione dell’art. 1225 c.c. alla responsabilità extracontrattuale¹⁵;
- nella responsabilità extracontrattuale, il diritto al risarcimento del danno si prescrive nel termine più breve di cinque anni di cui all’art. 2947 c.c.

2.4. Il diritto al compenso.

La Suprema Corte (Cass. 20 giugno 2024, n. 17002) ha avuto occasione, recentemente, di affermare che il professionista non ha diritto a percepire il compenso quando, non avendo agito con la diligenza richiesta dall’art. 1176, comma 2, cod. civ., ha impedito al committente di conseguire il risultato perseguito con il conferimento del relativo incarico.

Il Supremo Collegio ha integralmente avallato la decisione impugnata spiegando – in particolare – che il curatore del fallimento della società committente è legittimato a sollevare, nel giudizio di verifica conseguente alla domanda di ammissione del credito vantato dal professionista al compenso asseritamente maturato, l’eccezione

¹⁴ Tra le altre, Cassazione 31 luglio 2015, n. 16281.

¹⁵ A. BALDASSARI, S. BALDASSARRI, *La responsabilità civile del professionista*, Milano, 2006, p. 584.

d'inadempimento, secondo i canoni diretti a far valere la responsabilità contrattuale, con il (solo) onere di contestare, in relazione alle circostanze del caso, la non corretta (e cioè negligente) esecuzione della prestazione o l'incompleto adempimento da parte del professionista, restando, per contro, a carico di quest'ultimo l'onere di dimostrare l'esattezza del suo adempimento per la rispondenza della sua condotta al modello professionale e deontologico richiesto in concreto dalla situazione su cui è intervenuto con la propria opera ovvero l'imputazione a fattori esogeni, imprevisi e imprevedibili, dell'evoluzione negativa della procedura, culminata nella sua cessazione (anticipata o non approvata giudizialmente) e nel conseguente fallimento (Cass. S.U. n. 42093/2021; Cass. n. 35489/2023). Di conseguenza, il credito del professionista incaricato dal debitore di predisporre gli atti per accedere alla procedura di concordato preventivo, può essere escluso dal concorso nel successivo e consecutivo fallimento, ove, sulla base delle prove raccolte il giudizio, si accerti l'inadempimento dell'istante alle obbligazioni assunte (Cass. n. 36319/2022). Tanto il commercialista, quanto l'avvocato – ha proseguito la S.C. –, dopo aver accettato l'incarico di preparare e patrocinare una domanda di ammissione alla procedura di concordato preventivo, hanno l'obbligo di eseguire la corrispondente prestazione professionale con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico assunto (art. 1176, co. 2, c.c.), vale a dire, tra l'altro, con la predisposizione di una proposta di concordato che, dovendo essere funzionale al conseguimento del risultato perseguito dal debitore, e cioè l'ammissione al concordato preventivo, l'approvazione della proposta da parte dei creditori e l'omologazione della stessa da parte del tribunale, sia, quanto meno, rispettosa, nella forma processuale e nel contenuto negoziale, delle norme giuridiche inderogabili a tal fine previste dalla legge: a partire da quella che impone al debitore proponente (oltre che di indicare analiticamente le modalità e i tempi di adempimento della proposta e le utilità specificamente individuate ed economicamente valutabili assicurate a ciascun creditore) di fornire ai creditori l'adeguata conoscenza di tutti gli elementi necessari per consentire agli stessi di decidere con piena cognizione la posizione da assumere nei confronti della proposta di concordato, come, in caso di continuità aziendale, l'analitica indicazione dei costi e dei ricavi attesi dalla prosecuzione dell'attività d'impresa prevista dal piano, delle risorse finanziarie a tal fine necessarie e delle relative modalità di copertura. Pertanto, l'indicazione nella domanda o nel piano di dati patrimoniali incompleti o parziali, che potrebbero indurre i creditori a ritenere l'inesistenza di alternative e migliori possibilità

di realizzo in realtà sussistenti, dà luogo a una violazione dei presupposti giuridici della procedura e può, di conseguenza, comportare, di volta in volta, la mancata ammissione, la revoca dell'ammissione ovvero il rigetto dell'omologazione (Cass. n. 17106/2023).

È vero che le obbligazioni inerenti all'esercizio di un'attività professionale sono, di regola, obbligazioni di mezzi e non di risultato, tuttavia, la scelta di una determinata strategia processuale può integrare l'inadempimento del professionista verso il cliente quando, in relazione alla natura e alle caratteristiche del procedimento e all'interesse del cliente ad affrontarla con i relativi oneri, il giudice abbia, sia pur *ex ante* (e non *ex post*, in relazione all'esito del giudizio), accertato – com'è accaduto nel caso in esame – *«l'inadeguatezza della prestazione svolta rispetto al raggiungimento del risultato perseguito dal cliente»* (Cass. n. 30169/2018; Cass. n. 11906/2016).

Il diritto del professionista al compenso, infatti, se non implica il raggiungimento del risultato programmato con il conferimento del relativo incarico, richiede che il giudice di merito accerti, in fatto, la concreta ed effettiva idoneità funzionale delle prestazioni svolte a conseguire tale risultato (Cass. n. 36071/2022).

Il mancato o inesatto adempimento da parte del professionista all'obbligo di dare esecuzione all'incarico ricevuto con la diligenza necessaria in relazione alla natura dell'opera affidatagli e a tutte le circostanze del caso, ove sia stato idoneo a incidere sugli interessi del cliente, consente a quest'ultimo (ovvero, in caso di fallimento, al suo curatore) di sollevare l'eccezione d'inadempimento e, quindi, di rifiutare legittimamente il pagamento al relativo compenso (o l'ammissione al passivo del credito), non potendosi certo ritenere contrario a buona fede l'esercizio del potere di autotutela ove sia stata pregiudicata (con la presentazione di una domanda di ammissione al concordato preventivo che, in quanto priva di informazioni rilevanti per i creditori, era destinata a non essere omologata o, addirittura, a non essere accolta neppure con l'ammissione dell'istante alla procedura) la *chance* di vittoria in giudizio (Cass. n. 11304/2012; Cass. n. 25894/2016).

Spiega, infatti, la Corte che sia il commercialista che l'avvocato hanno l'obbligo di: - fornire al cliente tutte le informazioni che siano di sua utilità e, quindi, di prospettare allo stesso, quale che sia l'oggetto specifico della prestazione, tanto le soluzioni praticabili, tanto le soluzioni che non sono, evidentemente, suscettibili di essere percorse (ad es., non essendo rispettose delle norme giuridiche che presiedono l'attività da compiere), così da porlo nelle condizioni di scegliere secondo il migliore interesse; -

fornire al cliente le necessarie informazioni per consentirgli di valutare i rischi insiti nell'iniziativa giudiziale programmata; - sollecitare il cliente a consegnargli la documentazione necessaria all'espletamento dell'incarico.

3. Il danno patrimoniale.

La fattispecie di danno tipicamente collegata alla colpa professionale è rappresentata dal “danno patrimoniale”, ossia la lesione di un interesse patrimoniale, suscettibile quindi di essere immediatamente quantificabile economicamente. Esso può derivare tanto da un inadempimento contrattuale quanto da atto illecito.

Ai sensi dell'art. 1223 c.c. – rubricato “*Risarcimento del danno*” –, il danno patrimoniale può configurarsi come:

- “danno emergente” o “perdita subita”, ossia la perdita economica che il patrimonio del danneggiato ha subito a causa della mancata, inesatta o ritardata prestazione del professionista. Si tratta di una perdita di utilità già presente nel patrimonio del danneggiato, la cui prova, pertanto, è abbastanza agevole (cd. prova diretta o storica);
- “lucro cessante” o “mancato guadagno” patrimoniale, che si sarebbe conseguito qualora l'obbligazione fosse stata regolarmente adempiuta; il lucro cessante concerne, quindi, una ricchezza non ancora presente nel patrimonio del danneggiato, ma che – in assenza di inadempimento o illecito – ragionevolmente si sarebbe prodotta. La prova può, pertanto, essere fornita attraverso una ricostruzione ideale – secondo un rigoroso giudizio di probabilità e non di mera possibilità – dell'incremento patrimoniale che il danneggiato avrebbe conseguito qualora la prestazione fosse stata adeguatamente eseguita (prova indiretta e indiziaria).

Naturalmente, ai fini del risarcimento, dovrà essere verificato il nesso causale tra evento dannoso ed evento di danno, poiché le perdite subite o il mancato guadagno devono rappresentare una «*conseguenza immediata e diretta*» del fatto.

4. I diversi profili di responsabilità.

4.1. Premessa.

La disciplina codicistica sin qui delineata deve necessariamente essere declinata nelle specifiche attività riconosciute come di competenza del commercialista, al fine di

individuare dettagliatamente i diversi profili di responsabilità, nei quali, nell'esercizio della professione, egli può incorrere. A tal proposito, saranno oggetto di specifica trattazione le seguenti attività: (i) assunzione di cariche societarie; (ii) assunzione di incarichi giudiziari; (iii) assunzione dell'incarico di *advisor*; (iv) consulenza, assistenza e rappresentanza in materia tributaria. Infine, sarà approfondita la responsabilità del professionista in relazione all'obbligo (o meno) di verifica dei dati forniti dal cliente ai fini fiscali e contabili.

4.2. L'assunzione di cariche societarie.

L'attenzione viene posta principalmente all'attività svolta dal commercialista in qualità di sindaco di società di capitali. L'art. 2407 c.c., in tema di responsabilità del collegio sindacale, prevede che *«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. 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»*.

Il dettato normativo individua due forme di responsabilità imputabili al sindaco: (i) una responsabilità diretta (per fatto esclusivamente proprio), prevista dal comma 1, conseguente alla violazione del dovere di verità nelle attestazioni richieste dalla legge e del dovere di tenere il segreto su fatti e documenti di cui ha avuto conoscenza nell'espletamento dell'incarico, nonché di ogni altro dovere ad egli attribuito dalla legge; (ii) una responsabilità indiretta (per concorso omissivo in fatto illecito altrui) – di cui al comma 2 – e in solido con gli amministratori, connessa all'inosservanza dell'obbligo di vigilanza su questi ultimi, nel caso in cui i fatti e le omissioni dell'organo amministrativo abbiano cagionato un danno ai soci, ai creditori o a terzi.

In ordine al secondo profilo della responsabilità (anche detta "*culpa in vigilando*"), la Suprema Corte ha pronunciato una circostanziata sentenza¹⁶, rammentando, in particolare, che, ai fini del giudizio di responsabilità del sindaco, è necessario – innanzitutto – l'accertamento degli elementi costitutivi della fattispecie, ossia: (i) la condotta, consistente nell'inerzia; (ii) l'evento, quale fatto pregiudizievole e antidoveroso altrui; (iii) il nesso causale, mediante il cd. giudizio controfattuale,

¹⁶ Per approfondimento: Cassazione 17 luglio 2019, n. 18770; ma anche: Cassazione 29 dicembre 2017, n. 31204.

allorché l'attivazione avrebbe potuto impedire l'evento, anche con riguardo alla sua protrazione, reiterazione o aggravamento. I doveri di controllo dei membri del collegio sindacale, dettati dagli artt. 2403 e ss. c.c. in funzione della tutela dell'interesse dei soci e di quello – concorrente – dei creditori sociali, non riguardano *«solo il mero e formale controllo sulla documentazione messa a disposizione dagli amministratori, essendo loro conferito il potere-dovere di chiedere notizie sull'andamento generale e su specifiche operazioni, quando queste possono suscitare perplessità, per le modalità delle loro scelte o della loro esecuzione»*; è, quindi, richiesto al sindaco di verificare *«il rispetto dei principi di corretta amministrazione, [...] secondo la diligenza professionale ex art. 1176 c.c. [...] improntat[a] ai principi di correttezza e buona fede: onde non si esaurisce nel mero burocratico espletamento delle attività specificamente indicate dalla legge, ma comporta l'obbligo di adottare – anzi, ricercando egli, di volta in volta, lo strumento più consono ed opportuno di reazione – ogni altro atto che sia utile e necessario perché la vigilanza sulla gestione sia effettiva e non puramente formale»*.

Pertanto, ancorché la “posizione di garanzia” rivestita dal sindaco non determini di per sé un'automatica attribuzione di responsabilità per ogni fatto dannoso perpetrato dall'organo amministrativo, ai fini dell'esonero della responsabilità, il commercialista – che ricopre la funzione di sindaco – è tenuto a dimostrare di aver esercitato (o tentato di esercitare) tutti i poteri, sia istruttori sia impeditivi, previsti dalla legge, ossia di aver posto in essere, con tempestività, tutti gli atti necessari all'assolvimento dell'incarico con diligenza, correttezza e buona fede, attivando ogni suo potere di sollecitazione e denuncia diretta, interna ed esterna.

Relativamente all'elemento della colpa, questa rileva in due accezioni: nella conoscenza e nell'omessa attivazione. Sotto il primo profilo, la Corte di Cassazione ritiene che *«la colpa può consistere in un difetto di conoscenza, per non avere il sindaco rilevato colposamente l'altrui illecita gestione: dove, però, non è affatto decisivo che nulla traspaia da formali relazioni degli amministratori, perché l'obbligo di vigilanza impone, ancor prima, la ricerca di adeguate informazioni, in particolare da parte dei componenti dell'organo sindacale, la cui stessa ragion d'essere è il provvedere al controllo sulla gestione. Onde sussiste la colpa in capo al sindaco già per non avere rilevato i cd. segnali d'allarme, individuati dalla giurisprudenza anche nella stessa soggezione della società all'altrui gestione personalistica»*. Sotto il secondo profilo, è stato precisato che non è di per sé sufficiente ad esonerare i sindaci, in presenza di una

illecita condotta gestoria posta in essere dagli amministratori, l'assunzione della carica solo dopo la commissione dell'illecito, in quanto l'accettazione della carica comporta comunque l'assunzione dei doveri di vigilanza e di controllo; è stato, infine, precisato che le dimissioni non costituiscono mai condotta di adempimento del dovere, né sono sufficienti ad esimere da responsabilità, qualora non accompagnati anche da concreti atti volti a contrastare, porre rimedio o impedire il protrarsi degli illeciti.

4.3. L'assunzione di incarichi giudiziali.

L'assunzione di incarichi giudiziari da parte del commercialista può avvenire: (i) nell'ambito delle procedure concorsuali; (ii) in qualità di consulente tecnico del tribunale; (iii) in tutte le altre ipotesi in cui agisce in ambito giudiziale.

Di seguito, viene approfondito il ruolo (e la responsabilità) del commercialista nominato curatore nel fallimento (ora liquidazione giudiziale), estensibile – per analogia – anche ai casi di nomina, sempre nell'ambito delle procedure concorsuali, a commissario giudiziale, commissario liquidatore e liquidatore giudiziale.

Il commercialista nominato curatore, come espressamente previsto dall'art. 127 Codice della Crisi (e in precedenza dall'art. 30 l.f.), per quanto attiene all'esercizio delle funzioni attribuite, è pubblico ufficiale; egli esercita una funzione pubblica, che – ai sensi dell'art. 128 comma 1, Codice della Crisi, in precedenza art. 31, comma 1, l.f. – si esplica nell'amministrazione del patrimonio fallimentare e nel compimento di tutte le operazioni della procedura, sotto la vigilanza del giudice delegato e del comitato dei creditori, nell'interesse – quindi – della giustizia e dei creditori.

L'art. 136 del Codice della Crisi – rubricato “*Responsabilità del curatore*” – dispone che «*Il curatore adempie ai doveri del proprio ufficio, imposti dalla legge o derivanti dal programma di liquidazione approvato, con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico. [...] Durante la liquidazione giudiziale l'azione di responsabilità contro il curatore revocato o sostituito è proposta dal nuovo curatore, previa autorizzazione del giudice delegato*»¹⁷. L'inadempimento del curatore si verifica, pertanto, ogni qual volta egli non osservi i doveri specifici stabiliti dalla legge o dal programma di liquidazione approvato; egli risponderà in proprio per eventuali danni cagionati dalla sua gestione.

¹⁷ L'art. 38 l.f. prevedeva, analogamente, che «*Il curatore adempie ai doveri del proprio ufficio, imposti dalla legge o derivanti dal piano di liquidazione approvato, con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico. [...] Durante il fallimento l'azione di responsabilità contro il curatore revocato [o sostituito] è proposta dal nuovo curatore, previa autorizzazione del giudice delegato, ovvero del comitato dei creditori*».

Ipotesi di responsabilità del curatore possono, tra le altre, essere: (i) violazione delle disposizioni del giudice delegato; (ii) compimento di atti svantaggiosi per la procedura; (iii) esperimento di azioni giudiziarie temerarie e inerzia nell'esperimento di liti necessarie; (iv) errori nella redazione dell'inventario; (v) manchevolezze, inesattezze o falsità nella relazione al giudice o nelle relazioni periodiche; (vi) negligente o irregolare vendita dei beni; (vii) omessa sorveglianza sull'esercizio provvisorio; (viii) incompleto o falso rendiconto della gestione.

Con riferimento alla relazione al giudice delegato, predisposta dal curatore ai sensi dell'art. 33, comma 1, l.f. (ora art. 130 Codice della Crisi), la Corte di Cassazione è intervenuta in tema di falso ideologico di cui all'art. 479 c.p.c. In particolare, la Suprema Corte ha escluso il carattere assolutamente discrezionale – ossia svincolato da qualsiasi criterio di valutazione – dell'attività del curatore e, come tale, non sindacabile in sede penale. Pertanto, anche nella redazione della relazione ex art. 33 l.f., il curatore deve tenere conto – alla stregua degli altri principi tecnico-valutativi – degli orientamenti pacificamente raggiunti, in tema di reati fallimentari, dalla giurisprudenza di legittimità e, qualora intenda discostarsi, dovrà fornire una spiegazione adeguata delle conclusioni raggiunte, dando conto del percorso logico-ricostruttivo seguito¹⁸. Il discostarsi in maniera ingiustificata da detti consolidati orientamenti giurisprudenziali può essere – unitamente ad altri indizi gravi, precisi e concordanti e ferma restando la prova dell'elemento soggettivo – un elemento da prendere in considerazione ai fini della valutazione dell'integrazione del reato di falso ideologico da parte del curatore¹⁹.

Infine, un'ulteriore forma di responsabilità in cui il curatore può incorrere è la cd. “*culpa in eligendo*” o “*culpa in vigilando*”, nel caso di errori commessi da coadiutori, nominati ai sensi dell'art. 129, comma 2, Codice della Crisi (in precedenza art. 32, comma 2, l.f.), che svolgono la propria attività «*sotto forma di prestazione di opera integrativa dell'attività del curatore in posizione subordinata a tale organo*»²⁰.

¹⁸ L'art. 130 del Codice della Crisi prevede infatti che «*Il curatore, entro trenta giorni dalla dichiarazione di apertura della liquidazione giudiziale, presenta al giudice delegato un'informativa sugli accertamenti compiuti e sugli elementi informativi acquisiti relativi alle cause dell'insolvenza e alla responsabilità del debitore ovvero degli amministratori e degli organi di controllo della società*». Analogamente, il precedente art. 33, comma 1, l.f. prevedeva che «*Il curatore, entro sessanta giorni dalla dichiarazione di fallimento, deve presentare al giudice delegato una relazione particolareggiata sulle cause e circostanze del fallimento, sulla diligenza spiegata dal fallito nell'esercizio dell'impresa, sulla responsabilità del fallito e di altri e su quanto può interessare anche ai fini delle indagini preliminari in sede penale*».

¹⁹ Cassazione 3 gennaio 2020, n. 97.

²⁰ In tal senso, Cassazione 3 maggio 2018, n. 10513.

4.4. L'assunzione dell'incarico di advisor.

L'*advisor* è il professionista incaricato dall'imprenditore di valutare la situazione di crisi dell'impresa, di individuarne le più opportune soluzioni tecniche e di predisporre, in ultimo, lo strumento di regolazione della crisi più consono, sia esso di natura giudiziale o stragiudiziale.

Con riferimento alla responsabilità del professionista *advisor*, i contributi dottrinali e giurisprudenziali sono stati, sino agli anni più recenti, piuttosto scarsi. Né è di aiuto la legislazione: non vi è, infatti, una tipizzazione normativa della figura dell'*advisor*, né tale attività è oggetto di una qualche professione "regolamentata". Pertanto, tanto il contenuto della prestazione quanto le caratteristiche della diligenza richiesta non possono che essere rinvenuti, oltre che nella normativa generale dettata dal codice civile – in precedenza descritta – nella *leges artis*, ossia nell'insieme di regole tecniche che "regolamentano" le modalità di redazione dei piani²¹, considerate a tutti gli effetti alla stregua di *best practice*. Si tratta di *standard* tecnici, la cui inosservanza da parte del professionista incaricato della redazione del piano di risanamento potrebbe essere fonte di responsabilità, qualora il cliente (*rectius* l'imprenditore in stato di crisi) o i creditori (v. *infra*) agiscano per far accertare il nesso di causalità tra la condotta dell'*advisor* e il fallimento del tentativo di composizione della crisi. Di contro, la prova dell'osservanza di tali *standard* tecnici non costituisce esonero automatico della responsabilità dell'*advisor*, potendo il giudice – a seconda del caso concreto – rinvenire altre ipotesi di doveri non adempiuti dal professionista.

Sul punto, la giurisprudenza di merito ha affermato che non può ritenersi adempiente all'obbligazione professionale assunta l'*advisor* che, nell'assistenza al cliente nella formulazione di una proposta concordataria, violi principi giuridici inderogabili in materia di concordato preventivo²² o qualora l'uso di una più attenta valutazione della

²¹ Si vedano, ad esempio, i "Principi per la redazione dei piani di risanamento", approvati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (settembre 2017); e le "Linee guida alla redazione del business plan", elaborate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (maggio 2011).

²² Si veda: Tribunale di Padova, 1° giugno 2018; nel caso di specie, i giudici di merito sono stati chiamati a decidere sull'opposizione allo stato passivo da parte dall'*advisor* della società fallita; il giudice delegato aveva, infatti, rigettato la domanda di ammissione al passivo del fallimento presentata dal professionista, in considerazione della declaratoria di inammissibilità della proposta concordataria, sostenendo che la prestazione non risultava nemmeno in astratto finalizzata alla proposta di concordato, poiché, per come formulata, rappresentava un concordato palesemente ed astrattamente inammissibile. La proposta di concordato prevedeva infatti: 1) il pagamento dei debiti chirografari senza che sia stato integralmente adempiuto il debito privilegiato e senza che intervenga nuova finanza; 2) il pagamento dei debiti personali

documentazione a sua disposizione avrebbe dovuto portare il professionista a concludere per l'impraticabilità della soluzione concordataria²³.

Il professionista sarebbe, infine, chiamato a rispondere della propria condotta anche nel caso in cui agevoli, con la sua opera, l'operato dell'amministratore nel voler perseguire, in pregiudizio dell'interesse dei creditori della società, una soluzione regolatoria della crisi ritenuta inidonea e sulla cui rischiosità per il patrimonio sociale lo stesso organo gestorio è stato informato in maniera esaustiva.

In particolare, in tal caso, non potrebbe essere assunto come esimente l'obbligo contrattuale – e civilisticamente imposto – di curare l'esclusivo interesse del cliente, estendendosi la responsabilità del professionista anche nei confronti dei creditori danneggiati dalla sua condotta; potrebbe, infatti, ritenersi configurata una responsabilità di tipo extracontrattuale ai sensi dell'art. 2043 c.c., anche se la giurisprudenza di merito non ha mancato di far rientrare il contratto di *advisoring* nei cd. "contratti con effetti protettivi verso terzi", in forza dei particolari obblighi di tutela del professionista nei confronti dei creditori sociali, con conseguente configurazione in capo all'*advisor* anche di una responsabilità contrattuale²⁴.

Ulteriore aspetto che merita di essere approfondito è rappresentato da quella che può essere definita "*responsabilità in équipe*": spesso il ruolo dell'*advisor* è – infatti – svolto da un *team* di persone, dotate, ciascuna, di specifiche competenze tecniche.

In tema di responsabilità professionale, è chiaro che non vi sia, per il singolo professionista, una responsabilità anche per l'operato altrui, restando questi obbligato solo nell'ambito delle proprie specifiche competenze. Ciò – si precisa – solo nel caso in cui gli errori altrui non siano frutto di scelte palesemente o comunque riconoscibilmente irrazionali. Sulla base del "principio del controllo reciproco", infatti, «*l'obbligo di diligenza che grava su ciascun componente dell'équipe [...] concerne non solo le specifiche mansioni a lui affidate, ma anche il controllo sull'operato e sugli errori altrui che siano evidenti e non settoriali, in quanto tali rilevabili con l'ausilio delle comuni conoscenze del professionista medio*»; tale principio non opera «*in relazione alle fasi [...] in cui i ruoli e i compiti di ciascun operatore sono nettamente distinti,*

dei soci e non dei debiti della società con il ricavato della vendita dei beni dei soci stessi; 3) la vendita del compendio aziendale senza un pieno rispetto dei principi di competitività nell'attività liquidatoria.

²³ In tal senso, Tribunale di Vicenza, 26 settembre 2018.

²⁴ Tribunale di Rovigo, 14 maggio 2015, sia pur con riferimento alla questione della natura prededuttiva del credito dell'*advisor*.

dovendo trovare applicazione il diverso principio dell'affidamento per cui può rispondere dell'errore o dell'omissione solo colui [...] che abbia commesso un errore riferibile alla sua specifica competenza»²⁵.

Infine, anche l'utilizzo di lavori elaborati, su richiesta dello stesso *advisor*, da terzi professionisti può esporre il professionista a responsabilità. In particolare, egli non risponde, in via di principio, in modo automatico degli errori commessi da terzi professionisti, ma non può limitarsi ad assumere acriticamente i risultati di questi ultimi, dovendo – invece – enunciare, in maniera ordinata e coerente, i criteri ricognitivi, estimativi e prognostici seguiti, in modo da rendere manifesti il percorso logico, i ragionamenti e le motivazioni dell'elaborato utilizzato²⁶.

4.5. L'assunzione dell'incarico di attestatore.

Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e la Fondazione nazionale dei commercialisti hanno recentemente pubblicato un documento dal titolo “Falso in attestazioni e relazioni nel Codice della Crisi di Impresa e dell'Insolvenza”²⁷, avente, in particolare, ad oggetto le disposizioni di cui agli artt. 342 e 344 del d.lgs. 14/2019.

Innanzitutto, è precisato che bene giuridico tutelato è quello della veridicità delle attestazioni rese dal professionista indipendente; il fine ultimo è quello di garantire l'interesse dei creditori e dei terzi affinché basino le proprie decisioni su informazioni complete e corrette.

Si rende colpevole del reato di falso in attestazioni e relazioni il professionista che, ai sensi dell'art. 342 del d.lgs. 14/2019, espone informazioni ovvero omette informazioni rilevanti in ordine alla veridicità dei dati contenuti nel piano e dei documenti ad esso allegati. L'oggetto della falsa attestazione, dunque, è rappresentato dal piano sebbene limitato alle ipotesi del piano attestato di risanamento (art. 56 comma 4 del d.lgs. 14/2019), degli accordi di ristrutturazione dei debiti (art. 57 comma 4 del d.lgs. 14/2019), della convenzione di moratoria (art. 62 comma 2 lett. d) del d.lgs. 14/2019), del concordato preventivo (art. 87 comma 3 del d.lgs. 14/2019) e della transazione fiscale nel concordato (art. 88 comma 1 e 2 del d.lgs. 14/2019).

²⁵ Cassazione 29 gennaio 2018, n. 2060.

²⁶ Tribunale di Benevento, 23 aprile 2013, sull'operato dell'attestatore del piano, ma estensibile anche all'*advisor*.

²⁷ Reperibile sul sito <https://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/node/1773>.

Se l'oggetto del reato è rappresentato dal piano, la condotta punita si concretizza sia nell'esposizione di informazioni false sia nell'omissione di informazioni rilevanti. In ogni caso la condotta deve essere propria, cioè perpetrata dal professionista stesso, e dolosa, cioè posta in essere con coscienza.

Mentre la verifica di una falsa informazione potrebbe risultare più agevole – mediante confronto con il dato reale – ben più complessa appare la verifica dell'omissione che, invece, pone la necessità di introdurre il concetto di rilevanza.

La rilevanza va valutata in ragione alla sua capacità di indurre i creditori ad accettare l'accordo, piuttosto che il tribunale ad ammettere la proposta.

Ne consegue che l'omissione dovrebbe giudicarsi tale da incorrere nel reato quando questa è, giustappunto, rilevante sia sotto un profilo quantitativo sia qualitativo.

In ogni caso la condotta inerisce la sola veridicità dei dati e non anche il giudizio di fattibilità che, evidentemente, è frutto di una prognosi di cui non può essere assicurato il suo avverarsi. La rilevanza penale, dunque, si limita alle attività del professionista indipendente relative alla completezza e alla correttezza della base informativa, nonché dei metodi e dei criteri utilizzati per formulare la prognosi di fattibilità.

In tal senso, l'applicazione dei principi di attestazione dei piani di risanamento da parte del professionista consente di delimitare il campo di rilevanza del reato. Il reato di falsa attestazione in merito alla veridicità dei dati può colpire anche l'OCC (art. 344 comma 3 del d.lgs. 14/2019).

Poiché al gestore, nell'ambito della propria relazione particolareggiata, è spesso richiesto di esprimersi non solo su dati, ma anche su comportamenti – la diligenza impiegata ovvero le ragioni dell'incapacità ad adempiere – deve ritenersi che la veridicità non possa estendersi alle informazioni a carattere valutativo.

La giurisprudenza²⁸ ha, recentemente, affrontato il tema della diligenza dell'attestatore nell'espletamento dell'incarico, affermando che *«È gravemente inadempiente all'incarico professionale, conferito per l'accesso alla procedura di concordato preventivo in prosecuzione dell'attività aziendale, l'attestatore che predisponga una relazione attestativa carente sotto il profilo della verifica contabile della veridicità dei dati aziendali (non avendo provveduto alla circolarizzazione dei crediti) e della fattibilità del piano concordatario (non avendo effettuato verifiche in ordine alla dichiarazione di interesse all'acquisto di un contratto di leasing, sul quale era*

²⁸ Tribunale di Milano, 28 Aprile 2023, in www.ilcaso.it.

imperniato il piano concordatario, ed alle caratteristiche della società acquirente). A fronte della contestazione di inadempimento professionale qualificato è onere del prestatore d'opera convenuto dare prova della causa a sé non imputabile. L'accertato negligente svolgimento del mandato professionale da parte dell'attestatore che conduca ad un risultato privo di qualsivoglia utilità per la fallita fonda il conseguente obbligo restitutorio del compenso versato». Il tribunale precisa innanzitutto che le inadempienze contrattuali imputabili al professionista non possono essere legate al semplice fallimento del piano di concordato. L'autorità giudiziaria deve piuttosto verificare soltanto l'esistenza di un'assoluta ed evidente incapacità del piano presentato dal debitore a raggiungere gli obiettivi predeterminati; è invece preclusa una valutazione sulla convenienza economica della proposta. Da accertare, semmai, è che l'andamento dei flussi di cassa e il conseguente indebitamento non sia tale da erodere le prospettive di soddisfazione dei creditori.

La Corte di Cassazione²⁹, in tema di reati fallimentari, ha affermato che il disposto dell'art. 342 D.lgs. n. 14 del 2019, disciplinante il delitto di falso in attestazioni e relazioni, non ha determinato un effetto parzialmente abrogativo del delitto previsto dall'art. 236-bis l.f., in quanto il legislatore delegato si è limitato a riformulare la norma incriminatrice con il solo inserimento dell'inciso «in ordine alla veridicità dei dati contenuti nel piano o nei documenti ad esso allegati», riferito all'esposizione, da parte del professionista, di informazioni false o all'omessa indicazione di informazioni rilevanti, il che rende evidente la non applicabilità della nuova norma alla valutazione prognostica del professionista, intesa come fattibilità economica del piano, peraltro non riconducibile alla fattispecie criminosa neanche sotto la vigenza del citato art. 236-bis l.f.. Tale interpretazione – prosegue la S.C. - risulta perfettamente conforme alle intenzioni del legislatore delegato, palesate nella Relazione illustrativa al "Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza", nella parte in cui si afferma che: «l'art. 342 riproduce sostanzialmente sul punto il contenuto del vigente art. 236-bis L. fall.»; la norma non ha «quindi contenuto di novità in relazione alle condotte punite, proprio perché deriva [...] da disposizioni analoghe già vigenti».

4.6. L'attività di consulenza, assistenza e rappresentanza in materia tributaria.

4.6.1. Premessa.

²⁹ Cassazione 23 febbraio 2024, n. 13016.

L'attività di consulenza, assistenza e rappresentanza fiscale rappresenta una delle attività professionali tipiche del commercialista. I profili di responsabilità sono diversi: accanto a quella derivante dall'inottemperanza del dovere di diligenza nell'espletamento dell'incarico, cui consegue l'obbligo di risarcimento dei danni nei confronti del cliente, secondo le regole civilistiche precedentemente descritte, vi è una responsabilità – esclusiva o in concorso – in caso di violazione di norme tributarie e qualora l'attività del professionista abbia determinato o favorito la realizzazione di condotte illecite del cliente; in tal caso, il professionista andrà incontro all'irrogazione di sanzioni amministrative.

Le ipotesi di responsabilità del commercialista per violazione del dovere di diligenza nell'ambito della consulenza, assistenza e rappresentanza tributaria possono essere molteplici e, naturalmente, non possono tutte essere prese in considerazione nel presente lavoro. Ci si limiterà, pertanto, all'approfondimento della responsabilità del commercialista nell'assistenza dinanzi alle Commissioni Tributarie. Successivamente verranno analizzati i profili di responsabilità del professionista nel caso di illecito tributario.

4.6.2. L'assistenza tecnica dinanzi le Commissioni Tributarie.

La responsabilità del commercialista nell'attività di assistenza tecnica davanti alle Commissioni Tributarie si configura, sulla base delle diverse casistiche giurisprudenziali, prevalentemente in condotte omissive, quali la tardiva proposizione del ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria, l'omessa impugnazione degli atti dell'Amministrazione Finanziaria, l'omessa tempestiva comunicazione della notifica degli atti dell'Amministrazione Finanziaria, con conseguente spirare dei termini per proporre impugnazione.

Sul tema, la giurisprudenza di legittimità si è più volte espressa, inquadrando la responsabilità del commercialista – qualora accertata – nella procurata “perdita di chance”. È stato, di fatti, affermato che *«In tema di responsabilità professionale (nella specie di un dottore commercialista), la negligenza del professionista che abbia causato al cliente la perdita della chance di intraprendere o di proseguire una lite in sede giudiziaria, determina un danno per il quale non può, di regola, porsi alcun problema di accertamento sotto il profilo dell'an – una volta accertato l'inadempimento contrattuale sotto il profilo della ragionevole probabilità che la situazione lamentata avrebbe subito, per il cliente, una diversa e più favorevole evoluzione con l'uso*

dell'ordinaria diligenza professionale – ma solo, eventualmente, sotto quello del quantum, dovendo tale danno liquidarsi in ragione di un criterio prognostico basato sulle concrete e ragionevoli possibilità di risultati utili, ed assumendo, come parametro di valutazione, il vantaggio economico complessivamente realizzabile dal danneggiato diminuito di un coefficiente di riduzione proporzionato al grado di possibilità della situazione giuridica dedotta, ovvero ricorrendo a criteri equitativi ex art. 1226 c.c.»³⁰.

La giurisprudenza definisce “*chance*” non una mera aspettativa di conseguire un determinato bene o vantaggio, ma un’entità patrimoniale giuridicamente ed economicamente suscettibile di autonoma valutazione, cosicché la sua perdita costituirebbe una lesione all’integrità del patrimonio risarcibile come conseguenza immediata e diretta dell’inadempimento del danneggiante (*rectius* del commercialista).

Il “danno da perdita di *chance*” si configura come la perdita di un’occasione favorevole di conseguire un risultato vantaggioso. Tale tipologia di danno è risarcibile, qualora il danneggiato fornisca *«la prova, sebbene in modo presuntivo o secondo un calcolo di probabilità, della realizzazione in concreto di alcuni dei presupposti per il raggiungimento del risultato sperato e precluso dalla condotta illecita di cui il danno risarcibile deve essere immediata e diretta conseguenza»*³¹, ossia di un valido nesso causale tra il fatto omissivo e la ragionevole probabilità della verifica futura del danno.

Il “danno da perdita di *chance*” può configurarsi sia come danno patrimoniale sia come danno non patrimoniale.

4.6.3. La violazione di norme tributarie.

La responsabilità del professionista legata alla violazione di norme tributarie è sottesa principalmente alle seguenti norme:

- d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, di *«Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662»*;
- d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, recante *«Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662»*;

³⁰ Cassazione 13 dicembre 2001, n. 15759.

³¹ Cassazione 20 agosto 2015, n. 17016.

- d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 473, di «*Revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662*»;
- d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, di «*Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23*».

Il descritto quadro normativo prevede – per quel che interessa in questa sede – due principi: (i) il principio di “personalizzazione” della sanzione, di cui all’art. 2, comma 2, del d.lgs. 472/1997, che dispone che «*La sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione*»; (ii) e il principio di “colpevolezza”, sulla base del quale, affinché l’illecito possa essere ritenuto integrato, è necessaria la sussistenza, oltre che dell’elemento oggettivo (violazione della norma), dell’elemento soggettivo, rappresentato dalla “imputabilità”, ossia dalla capacità di intendere e di volere, e dalla “colpevolezza”, ossia dall’aver agito con colpa o dolo. A tal proposito, l’art. 5 del d.lgs. 472/1997 prevede che «*Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa. 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*», verificandosi “colpa 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*» e “dolo” in caso di «*violazione attuata con l’intento di pregiudicare la determinazione dell’imponibile o dell’imposta ovvero diretta ad ostacolare l’attività amministrativa di accertamento*»³².

Pertanto, il professionista sarà chiamato a rispondere personalmente e patrimonialmente degli illeciti tributari commessi nell’esecuzione dell’incarico ricevuto sia nel caso di negligenza e imperizia (commissione di errori o omissioni non conosciuti dal cliente) sia nel caso di effettiva compartecipazione nell’ideazione e realizzazione di condotte fiscali fraudolente. In tal caso, il contribuente, al fine di non vedersi comminate le sanzioni amministrative, non può invocare la causa di non punibilità di cui all’art. 6,

³² Per le “cause di non punibilità”, si rinvia all’art. 6 del d.lgs. 472/1997.

comma 3, del d.lgs. 472/1997 (illecito per fatto del terzo penalmente denunciato all'autorità giudiziaria), ma deve dimostrare di aver agito con diligenza, ossia di aver vigilato sull'operato del consulente nell'esecuzione degli adempimenti tributari a questi delegati, prova nel concreto superabile soltanto a fronte di un comportamento fraudolento del consulente, finalizzato proprio a nascondere il proprio inadempimento³³. Un ultimo aspetto: ai sensi dell'art. 1, comma 1, della l. 423/1995, «*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, iscritti negli appositi albi, in dipendenza del loro mandato professionale*». Secondo giurisprudenza costante, si tratta di una norma – e di una procedura – alternativa a quella prevista dall'art. 6 del d.lgs. 472/1997 – che disciplina le cause di non punibilità – da attivarsi necessariamente nel caso in cui l'illecito amministrativo sia stato compiuto da un dottore commercialista nella sua qualità di consulente del contribuente³⁴.

In conclusione, quindi, la responsabilità del commercialista – consulente fiscale – può verificarsi:

- in concorso con il cliente (ipotesi di responsabilità concorsuale per aver contribuito all'attuazione dell'illecito); in tal caso, consulente e contribuente sono entrambi obbligati, ma non in solido: la violazione in concorso di più soggetti comporta, per ciascuno, il pagamento della sanzione disposta per quella determinata fattispecie di illecito;
- a titolo di “autore mediato”, ipotesi di responsabilità esclusiva del commercialista in luogo dell'autore materiale, ossia del cliente, che ha commesso l'illecito perché indotto in errore dal professionista medesimo, prevista dall'art. 10 del d.lgs. 472/1997, che dispone che «*chi, con violenza o*

³³ Si veda: Cassazione 21 marzo 2020, n. 5661, nella quale è stato ribadito il principio secondo cui «*in tema di sanzioni per le violazioni di disposizioni tributarie, 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*» e nella quale la Suprema Corte ha ritenuto non assolto l'onere probatorio da parte del contribuente, che si è limitato ad allegare una denuncia presentata nei confronti del proprio commercialista, senza dimostrare le modalità con le quali il consulente avrebbe celato il proprio comportamento fraudolento. Si veda anche: Cassazione 17 marzo 2017, n. 6930.

³⁴ In tal senso, *ex multis*, Cassazione 20 luglio 2018, n. 19422.

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 ne risponde in luogo del suo autore materiale»³⁵;

- in prima persona (ipotesi di responsabilità esclusiva per violazione delle norme tributarie attraverso condotte fraudolente).

4.7. La verifica dei dati forniti dal cliente ai fini fiscali e contabili.

Di seguito, sono rappresentate alcune pronunce della Suprema Corte sul tema della diligenza del commercialista relativamente ai dati forniti dal cliente ai fini fiscali e contabili. In particolare, la questione affrontata dai giudici di legittimità è se il dovere di diligenza impone al commercialista anche un'attività di verifica della completezza e della correttezza dei dati e dei documenti ricevuti dal cliente per la redazione della dichiarazione dei redditi e per la tenuta della contabilità.

Con riferimento all'attività di predisposizione della dichiarazione dei redditi per conto del cliente, la Corte di Cassazione, in alcune pronunce, si è espressa in senso favorevole al cliente, stabilendo la responsabilità del professionista per non aver verificato l'esattezza delle informazioni fornite dal cliente, condotta che – pertanto – configurerebbe un'ipotesi di violazione del dovere di diligenza di cui all'art. 1176, comma 2, c.c. In particolare, la Suprema Corte ha stabilito che è «*preciso obbligo di diligenza del professionista non appostare costi privi di documentazione o non inerenti all'anno della dichiarazione*», a nulla rilevando, al fine di escludere una responsabilità del commercialista, la circostanza che il cliente tenesse in modo disordinato la sua contabilità³⁶. In generale, quindi, il professionista incaricato della compilazione della dichiarazione dei redditi è tenuto a «*redigere le dichiarazioni secondo le regole che presiedono alla corretta denuncia dei redditi del singolo dichiarante*»³⁷.

Diverso discorso deve, invece, essere fatto per l'attività svolta dal commercialista in qualità di tenutario delle scritture contabili. Al proposito, è utile richiamare una recente

³⁵ F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, III edizione, Torino, 2007, pp. 173 s.

³⁶ In tal senso, Cassazione 26 aprile 2010, n. 9916. Nel caso di specie, il contribuente aveva dichiarato costi non documentati e costi non inerenti all'anno al quale si riferiva la dichiarazione dei redditi; ciononostante, il commercialista ha appostato, nella dichiarazione dei redditi, tali costi, senza avere riscontrato l'esistenza della relativa documentazione. La Suprema Corte ha confermato la condanna del professionista al risarcimento dei danni da responsabilità professionale nei confronti del cliente, per la metà delle sanzioni inflitte dall'Amministrazione Finanziaria, in considerazione della colpa concorrente del contribuente.

³⁷ In tal senso, Cassazione 18 aprile 2011, n. 8860.

pronuncia della Suprema Corte³⁸, che ha escluso la responsabilità del professionista per irregolarità contabili, alle quali ha fatto seguito il ricevimento da parte del cliente di un accertamento di natura fiscale. In particolare, la Corte di Cassazione ha affermato che non può essere riconosciuta la richiesta di risarcimento dei danni – avanzata nei confronti del commercialista – per l’avviso di accertamento basato su irregolarità contabili, se il cliente non dimostra di aver consegnato i documenti non correttamente registrati. Né *«la responsabilità della commercialista emergerebbe comunque (in re ipsa) dal fatto di non avere informato i clienti dei frequenti saldi negativi di cassa»*, fermo restando che non vi è in capo al professionista incaricato della tenuta della contabilità neanche un obbligo deontologico di informare il cliente della presenza di una cassa contanti negativa e di chiedere, conseguentemente, chiarimenti.

Una delle ipotesi più frequente di responsabilità penale del commercialista è rappresentata dal concorso nella dichiarazione fraudolenta del cliente e, in generale, nel reato tributario. Affinché possa ritenersi integrato il concorso del professionista sono necessari: (i) la prova del contributo causale di questi alla realizzazione del reato, ossia che l’attività del professionista ha fornito al contribuente un aiuto – morale o materiale – determinante nella realizzazione della condotta criminosa; (ii) l’elemento soggettivo del dolo specifico, ossia che l’apporto prestato dal consulente sia connotato dalla volontà fraudolenta finalizzata all’evasione fiscale altrui (ma si veda *infra*).

La responsabilità a titolo di concorso è esclusa quando il commercialista agisca sulla base dei dati fornitigli dal cliente, che ne garantisce la veridicità senza che sia possibile ravvisare una qualche mendacità degli stessi; è da ritenersi, inoltre, esclusa quando egli abbia prestato una mera consulenza e abbia informato il cliente delle conseguenze, anche penali, delle decisioni assunte dal cliente medesimo.

L’art. 2 del d.lgs. 74/2000 disciplina il reato di “*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*”, e prevede che *«Il fatto si*

³⁸ Cassazione 12 dicembre 2019, n. 32495; si veda anche: Cassazione 11 settembre 2019, n. 22698, che, prendendo in esame la fattispecie del saldo negativo di cassa quale elemento giustificativo di un eventuale accertamento da parte dell’Amministrazione Finanziaria, ha affermato che *«Se il saldo di cassa è negativo, e sono effettuati pagamenti, deve desumersene che: o i pagamenti sono stati effettuati mediante redditi conseguiti ma non contabilizzati, oppure ci troviamo in presenza di un errore contabile. In ogni caso, in presenza di un’anomalia di così rilevante entità, risultando spesi soldi che però non erano registrati come presenti nella contabilità della cassa, deve ritenersi sussistano gli elementi indiziari gravi, precisi e concordanti, che consentono all’Amministrazione finanziaria di ricorrere all’accertamento induttivo, e ne consegue l’inversione dell’onere della prova, il quale deve essere pertanto posto a carico del contribuente»*.

considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria». Ai fini della configurazione del concorso del commercialista nel reato in parola, risulta irrilevante la non materiale presentazione, da parte dello stesso, della dichiarazione fraudolenta. Ai sensi dell'art. 111 c.p., infatti, ad essere oggetto di indagine è l'apporto fornito dal commercialista nella commissione dell'illecito e può integrare la fattispecie del concorso anche la condotta precedente alla effettiva consumazione del reato, qualora di tipo preparatorio, ossia qualora si sia tradotta in istigazione alla presentazione della dichiarazione fraudolenta³⁹.

Il commercialista può concorrere nel reato di dichiarazione fraudolenta agendo, non solo a titolo di dolo specifico, appena descritto, ma anche di dolo eventuale, *«ravvisabile nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione, comprensiva anche di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, possa comportare l'evasione delle imposte»*⁴⁰.

5. L'esercizio abusivo della professione.

L'esercizio abusivo della professione è un delitto disciplinato dall'art. 348 c.p., che – al comma 1 – dispone che *«Chiunque abusivamente esercita una professione per la quale è richiesta una speciale abilitazione dello Stato è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni con la multa da euro 10.000 a euro 50.000»*. La norma è posta a tutela delle cd. “professioni protette”, per l'esercizio delle quale sono necessari l'abilitazione rilasciata dallo Stato e l'iscrizione a un determinato albo professionale. Dal punto di vista civilistico, l'esercizio abusivo della professione comporta una responsabilità verso il cliente, a cui consegue la nullità assoluta del rapporto tra il professionista e il cliente e l'impossibilità – ai sensi dell'art. 2231 c.c. – per il primo di agire per il pagamento del proprio compenso.

³⁹ Si veda: Cassazione 4 marzo 2020, n. 8785. Si veda anche: Cassazione 16 marzo 2020, n. 10078, nella quale un commercialista è stato condannato per il reato di dichiarazione infedele (art. 4 d.lgs. 74/2000) per la presenza di plurime violazioni, perpetrate negli anni e tali da non poter far presumere il mero compimento di un errore.

⁴⁰ In tal senso, Cassazione 27 giugno 2019, n. 28158; nel caso di specie, la bonaria accettazione del rischio da parte del commercialista è stata ravvisata: dai timori espressi dal professionista nel corso delle telefonate intercettate, ove emergeva la piena consapevolezza e il coinvolgimento del ricorrente nelle pratiche illecite; dalle ammissioni relative alla redazione e all'inoltro della dichiarazione fiscale con l'uso di fatture per operazioni inesistenti.

Il reato in parola ha natura istantanea, in quanto è sufficiente – ai fini della sua integrazione – la commissione anche di un solo atto “riservato in via esclusiva” ad una precisa professione, ancorché compiuto in modo occasionale o a titolo gratuito. Tuttavia, la giurisprudenza di legittimità propende ormai per un’interpretazione estensiva del disposto di cui all’art. 348 c.p., ritenendo integrato il reato di esercizio abusivo della professione anche in presenza del compimento senza titolo di atti non attribuiti in via esclusiva, ma qualificati – nelle regolamentazioni dei singoli albi professionali – come di specifica o particolare competenza di una data professione (cd. “atti caratteristici o strumentalmente connessi” agli atti tipici), qualora posti in essere *«con modalità tali, per continuatività, onerosità e (almeno minimale) organizzazione, da creare, in assenza di chiare indicazioni diverse, le oggettive apparenze di un’attività professionale svolta da soggetto regolarmente abilitato»*, ossia con modalità tali da creare le oggettive apparenze di un’attività professionale svolta in maniera lecita, con evidente realizzazione dei presupposti dell’esercizio abusivo, sanzionato dalla norma penale⁴¹.

La Suprema Corte ha, inoltre, precisato come il reato di cui all’art. 348 c.p. sia posto primariamente a salvaguardia delle “professioni protette” prima ancora che nell’interesse del singolo fruitore della prestazione; ne consegue che non escluderebbe la responsabilità penale del professionista che esercita abusivamente attività professionali riservate agli iscritti agli ordini dei dottori commercialisti e degli esperti contabili – e, in generale, alle professioni regolamentate – l’aver informato il cliente di non essere iscritto all’Albo⁴².

⁴¹ Cassazione, SS. UU., 23 marzo 2012, n. 11545.

⁴² Si veda: Cassazione 16 aprile 2020, n. 12282; Cassazione 27 febbraio 2018, n. 33464.