

Fondazione Luca Pacioli



LE DIFFERENTI FORME DELLA RESPONSABILITÀ CIVILE NELL'ATTIVITÀ PROFESSIONALE DEI COMMERCIALISTI

Documento n. 16 del 22 giugno 2004

CIRCOLARE

INDICE

1.	<i>Introduzione</i>	Pag.	1
2.	Responsabilità connesse all'esercizio di una professione intellettuale	“	2
	2.1. <i>Generalità</i>	“	2
	2.2. <i>Obbligazioni di mezzi e di risultato</i>	“	3
	2.3. <i>Responsabilità contrattuale ed extracontrattuale</i>	“	5
	2.4. <i>La responsabilità professionale nell'art. 2236 del Cod. Civ.: diligenza, colpa e “speciale difficoltà”</i>	“	5
	2.5. <i>Il nesso causale tra inadempimento e danno</i>	“	7
	2.6. <i>Considerazioni conclusive e di sintesi</i>	“	7
3.	Responsabilità connesse all'attività di consulenza ed assistenza in materia tributaria	“	9
	3.1. <i>Responsabilità e sanzioni in relazione alle attività di assistenza fiscale</i>	“	9
	3.2. <i>Responsabilità e sanzioni in relazione alla attività di trasmissione telematica delle dichiarazioni</i>	“	10
	3.3. <i>Responsabilità e sanzioni a carico del “professionista infedele”</i>	“	11
4.	Responsabilità connesse all'assunzione di cariche sociali	“	13
	4.1. <i>Responsabilità degli amministratori di società azionarie</i>	“	13
	4.2. <i>Responsabilità degli amministratori di società a responsabilità limitata</i>	“	16
	4.3. <i>Responsabilità del collegio sindacale di società azionarie</i>	“	17
	4.4. <i>Responsabilità dell'organo di controllo di società a responsabilità limitata</i>	“	19
	4.5. <i>Responsabilità dell'organo che effettua il controllo contabile</i>	“	20
	4.6. <i>Responsabilità degli organi di amministrazione e controllo nei sistemi “dualistico” e “monistico”</i>	“	21
5.	Responsabilità connesse all'assunzione di incarichi giudiziari	“	22
	5.1. <i>Incarichi nell'ambito di procedure concorsuali</i>	“	22
	5.2. <i>Incarichi di C.T.U.</i>	“	24
6.	Responsabilità connesse allo svolgimento di altre funzioni di natura pubblicistica	“	25
	6.1. <i>La funzione di giudice tributario</i>	“	25
	6.2. <i>La funzione di revisore di enti pubblici</i>	“	27
7.	Responsabilità in materia di riciclaggio	“	29
8.	Responsabilità in materia di privacy	“	31

LE DIFFERENTI FORME DELLA RESPONSABILITÀ CIVILE NELL'ATTIVITÀ PROFESSIONALE DEI COMMERCIALISTI

1. *Introduzione*

L'attività professionale del commercialista si caratterizza per la varietà, molteplicità e complessità degli incarichi e funzioni svolte. Proprio a tale peculiarità deve ricondursi la diversità dei possibili profili di responsabilità applicabili al commercialista:

- a) responsabilità connessa all'esercizio di una professione intellettuale (art. 2236 del Cod. Civ.): fattispecie per così dire "generica", comune a tutti i prestatori d'opera intellettuale;
- b) responsabilità connessa all'attività di consulenza ed assistenza in materia tributaria (D.Lgs. n. 241/1997; D.Lgs. n. 472/1997; D.P.R. n. 322/1998): fattispecie specifiche dell'attività dei ragionieri e dottori commercialisti;
- c) responsabilità connesse all'assunzione di cariche sociali:
 - amministratore di società di capitali (artt. 2392 e segg., art. 2476 del Cod. Civ.);
 - sindaco / revisore di società di capitali (artt. 2407 e 2477 del Cod. Civ.);
- d) responsabilità connesse all'assunzione di incarichi giudiziari:
 - nell'ambito di procedure concorsuali (art. 38 della legge fallimentare);
 - in qualità di Consulente Tecnico del Tribunale (art. 64 del C.p.C.; art. 373 del Cod. Pen.);
- e) responsabilità connesse alla normativa anti-riciclaggio (D.L. n. 143/1991; D.Lgs. 20 febbraio 2004, n. 56, in attuazione della Direttiva 2001/97/CE);
- f) responsabilità connesse alla normativa in materia di tutela dei dati personali (D.Lgs. 30 giugno 2003, n. 196)

2. Responsabilità connesse all'esercizio di una professione intellettuale

2.1. Generalità

Il Codice Civile dedica un Capo (il II del Libro V, Titolo III) alla disciplina delle “professioni intellettuali” e del “contratto di prestazione d'opera intellettuale”; fattispecie applicabili a tutte le professioni, l'accesso alle quali è subordinato all'iscrizione in appositi albi o elenchi (tra le quali rientrano, pertanto, anche quelle di ragioniere e dottore commercialista).

Detto complesso di norme (artt. 2229-2238) si caratterizza per la previsione di uno specifico regime di responsabilità (art. 2236), in base al quale *“se la prestazione implica soluzione di problemi tecnici di speciale difficoltà, il prestatore d'opera non risponde dei danni, se non in caso di dolo o di colpa grave”*. Sotto il profilo dell'applicabilità di tale norma, la professione di commercialista risulta pertanto – almeno in prima approssimazione – accostabile a tutte le altre professioni liberali tradizionali.

Alla professione intellettuale, quale disciplinata dal citato Capo II, possono ricondursi quelle attività – per l'appunto, di carattere intellettuale – il cui elemento qualificante consiste nell'apporto offerto dall'intelligenza e dalla cultura del professionista medesimo, e che al contempo presentano alcuni ulteriori elementi distintivi:

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

Invero, i profili sopra indicati tornano applicabili non a tutte le professioni oggettivamente qualificabili come intellettuali, bensì soltanto a quelle assoggettate ad uno *status* giuridico di “protezione” (tra cui quella dei ragionieri e dei dottori commercialisti); ciò in particolare nel senso (cfr. F. Galgano, *Diritto commerciale*, vol. I, Zanichelli, 2002) che il professionista “protetto” è tenuto ad avvalersi delle forme del contratto d'opera intellettuale, mentre il professionista “non protetto” è libero di configurare il rapporto anche sulla base di forme contrattuali differenti (ad esempio, appalto, vendita, altre fattispecie atipiche ecc.).

2.2. *Obbligazioni di mezzi e di risultato*

Secondo una distinzione tradizionale, le obbligazioni da contratto – ivi comprese quelle derivanti dai contratti di prestazione d’opera intellettuale – sarebbero classificabili in due fondamentali categorie:

- “di mezzi”, che avrebbero ad oggetto “solo” un comportamento professionalmente adeguato;
- “di risultato”, che avrebbero ad oggetto il risultato stesso che il cliente / creditore della prestazione ha interesse a conseguire.

La distinzione comporta rilevanti conseguenze in termini di disciplina applicabile – anche e soprattutto in tema di responsabilità – dipendendone anzitutto la ripartizione dell’onere della prova. Sulla base della rigorosa distinzione tradizionale, infatti, la regola di responsabilità per inadempimento di cui all’art. 1218, Cod. Civ. (“*il debitore che non esegue esattamente la prestazione dovuta è tenuto al risarcimento del danno, se non prova che l’inadempimento o il ritardo è stato determinato da impossibilità della prestazione derivante da causa a lui non imputabile*”) sarebbe applicabile unicamente alle obbligazioni “di risultato”, mentre per quelle “di mezzi” varrebbe il criterio della diligenza. In altri termini:

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

Da quanto sopra si può inoltre constatare che, con riferimento alle obbligazioni di “risultato” l’onere probatorio grava in capo al debitore, laddove per quelle “di mezzi” esso è posto a carico del creditore.

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

La natura essenzialmente “di mezzi” delle attività professionali può essere colta anche a livello intuitivo in relazione ad alcune fattispecie tipiche: ad esempio, nell’incarico assunto da un medico di eseguire un intervento chirurgico (qui l’esito auspicato è la guarigione del paziente, ed il medico non può certo fornirne una garanzia assoluta), ovvero nell’impegno, accettato da un avvocato, di provvedere al patrocinio in giudizio di un cliente (ove l’esito atteso è la vittoria nella controversia, risultato che anche il migliore dei difensori non può assicurare a priori ed al di là di ogni incertezza).

Quanto all’attività dei commercialisti, essa è talora altrettanto palese (si pensi alla tutela in sede di contenzioso tributario), talaltra è meno evidente – ma non per questo esso viene meno. Si pensi all’impegno, assunto da un commercialista, a predisporre e trasmettere una dichiarazione fiscale, incarico che, apparentemente, configura una obbligazione di risultato. È fuori di dubbio che il corretto svolgimento di tale prestazione comporti anche l’adempimento di prestazioni concepibili in termini di “risultato” (ad esempio, la fase della trasmissione telematica della dichiarazione rientra senz’altro in tale categoria, sicché si può ritenere in caso di inadempimento del relativo obbligo il professionista potrà sottrarsi a responsabilità soltanto dimostrando che l’omissione o il ritardo sono dipesi da cause a lui non imputabili). Eppure, se si prescinde dagli aspetti “materiali” e ci si riferisce invece al profilo del “contenuto” della prestazione (predisposizione di una dichiarazione fiscale “corretta”) ed al risultato atteso dal committente (presumibilmente, quello di evitare di subire atti di accertamento da parte dell’Amministrazione finanziaria), è facile rendersi conto che l’incarico assunto ha la medesima natura “di mezzi”.

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

- a) da un lato, parte della dottrina (cfr., per tutti, P. Rescigno, Voce “*Obbligazioni*”, in Enc. Dir., Giuffrè, Milano, 1979, vol. XXIX, pag. 190 e segg.) ritiene che il rigore della dicotomia mezzi/risultato debba essere sostanzialmente mitigato, posto che, in realtà, tutte le obbligazioni si caratterizzano necessariamente per un elemento teleologico, un risultato inteso come momento finale o conclusivo della prestazione che lo caratterizza, e che per la generalità delle obbligazioni (non solo quelle di mezzi) il comportamento negligente dovrebbe integrare, già di per sé, gli estremi dell’inadempimento;
- b) dall’altro, la giurisprudenza – essenzialmente preoccupata di offrire adeguata tutela al cliente/committente, quale presunta “parte debole” nel rapporto contrattuale con il professionista – lungi dal voler abbandonare tale distinzione, ha piuttosto manifestato la tendenza a dilatare il novero delle obbligazioni professionali “di risultato” rispetto a quelle “di mezzi”, specie in alcuni particolari settori professionali (anzitutto quello medico); ciò con l’esito di determinare un considerevole ampliamento delle fattispecie in cui il professionista è ritenuto responsabile di inadempimento.

2.3. Responsabilità contrattuale ed extracontrattuale

L'esame dei profili di responsabilità professionale non può prescindere dal sommario esame della ulteriore distinzione tra i concetti di responsabilità contrattuale ed extracontrattuale od *aquiliana*. In prima approssimazione ed in linea di principio, si afferma che sussiste un illecito extracontrattuale in presenza di violazioni di un diritto o di una situazione giuridica tutelata in modo assoluto (*“erga omnes”*), mentre la responsabilità contrattuale (*“da inadempimento”*) sorge a seguito della violazione di un diritto relativo, per quanto non necessariamente derivante da un contratto, essendo sufficiente l'esistenza di un pregresso rapporto obbligatorio, a prescindere dalla fonte dell'obbligo violato (atto illecito, contratto, atto unilaterale, o altro).

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

- *alla ripartizione dell'onere della prova* (nelle ipotesi di illecito contrattuale vige una presunzione di colpa per inadempimento: al cliente / creditore si richiede unicamente di dimostrare il proprio diritto a ricevere la prestazione, laddove il debitore dovrà provare che l'inadempimento o il ritardo non sono a lui riferibili per impossibilità della prestazione derivante da causa a lui non imputabile; nell'illecito extracontrattuale permane invece l'ordinaria regola per cui l'onere di provare i fatti costitutivi della propria pretesa spetta a colui che l'avanza, sicché sarà il cliente / creditore a dover provare che il comportamento del prestatore gli ha provocato un danno e che tale comportamento è stato caratterizzato da dolo o colpa);
- *agli effetti giuridici relativi al risarcimento del danno* (in particolare, il risarcimento dell'illecito contrattuale è limitato al danno prevedibile nel tempo in cui è sorta l'obbligazione, ove l'inadempimento o il ritardo non dipendano dal dolo del debitore; tale limitazione ai danni prevedibili non si applica invece all'illecito extracontrattuale);
- *ai termini prescrizionali della relativa azione* di responsabilità (l'azione di responsabilità per l'illecito extracontrattuale si prescrive in cinque anni, mentre quella per l'inadempimento dell'obbligazione nell'ordinario termine decennale).

2.4. La responsabilità professionale nell'art. 2236 del Cod. Civ.: diligenza, colpa e *“speciale difficoltà”*

Venendo all'aspetto specifico della responsabilità del prestatore d'opera intellettuale, ex art. 2236 del codice civile, la norma pone, come è noto, una limitazione della responsabilità del prestatore, che – in presenza di *“problemi tecnici di speciale difficoltà”* – viene circoscritta ai soli casi di dolo o colpa grave.

Ad una prima lettura, la disposizione appare per certi versi sorprendente:

- da un lato essa sembra collocarsi in contrasto con l'art. 1176 cod. civ., in tema di diligenza;
- d'altro canto, essa appare inopportuna laddove prevede, in senso generale, un limite di responsabilità proprio a fronte di problemi di particolare rilevanza,

in rapporto ai quali tanto maggiore dovrebbe risultare l'interesse del danneggiato ad una adeguata tutela.

Appare dunque evidente che, al fine di comprendere appieno la portata della norma, tre sono le fondamentali aree concettuali che devono formare oggetto di indagine e delimitazione:

- a) i “problemi tecnici di speciale difficoltà”;
- b) la “colpa” e le sue graduazioni (ed il dolo, sebbene la rilevanza del concetto sia in effetto, ai presenti fini, minore rispetto a quello di colpa);
- c) la “diligenza”.

Quanto all'accezione di “problemi tecnici di speciale difficoltà”, la giurisprudenza ha avuto modo di chiarire (cfr. Cass. civ., sez. III, 7 maggio 1988, n. 3389, con specifico riferimento alla professione medica, ma sulla base di argomentazioni largamente generalizzabili) che integrano la previsione normativa i casi che, “*per essere stati oggetto (...) di dibattiti e studi dagli esiti tra loro opposti, per la novità della loro emersione*” (concetto in effetti riconducibile a quello, proprio del diritto tributario – cfr. il successivo par. 3 – delle norme caratterizzate da “obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione”), ovvero “*per essere caratterizzati dalla straordinarietà e particolare eccezionalità del loro manifestarsi, non possono considerarsi ricompresi nel doveroso [rectius “diligente”] patrimonio culturale, professionale e tecnico del professionista, avuto riguardo, anche in questo caso, alle peculiarità del settore ove svolge la sua attività, e ad uno standard medio di riferimento*”.

Relativamente al concetto di colpa, esso si articola essenzialmente, secondo le elaborazioni della dottrina e della giurisprudenza, nelle ipotesi di imprudenza (superficialità o leggerezza di comportamento), negligenza (omissiva o commissiva, consistente in disattenzione o mancanza di dovuta attenzione o sollecitudine), imperizia, inosservanza di leggi o altre disposizioni normative, nonché – per il caso particolare del professionista – di inottemperanza alle disposizioni impartite dal cliente. In relazione alla valutazione della colpa professionale, particolare rilevanza è attribuita, dalla giurisprudenza, al concetto di perizia (e, correlativamente, di imperizia) da intendersi come complesso di regole tecniche e professionali espresse dal livello medio della categoria d'appartenenza (cfr. C. M. BIANCA, *Inadempimento delle obbligazioni*, in Comm. Scialoja-Branca, art. 1218-1219, Zanichelli, 1993, pagg. 30 e segg.; in giurisprudenza, Cass. civ., sez. II, 9 novembre 1982 n. 5885). La valorizzazione di tale concetto risulta, tra l'altro, strumentale rispetto al fine del riconoscimento di un dovere di aggiornamento costante del professionista (sancito da tutti i codici di deontologia), posto che tale “standard medio” deve, per forza di cose, essere quello derivante da conoscenze aggiornate, e quindi tecnicamente apprezzabili.

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

Quanto, infine, al concetto di diligenza trova il proprio fondamento nell'art. 1176 Cod. Civ., e riassume in sé “il complesso di cure e cautele che dovrebbero fondare il comportamento di ogni debitore al momento di soddisfare la propria obbligazione, avuto riguardo alla natura del particolare rapporto e alle circostanze di fatto che lo caratterizzano” (N. Todeschini, *Responsabilità professionale*, in www.assomedici.it).

La sua funzione è, essenzialmente, quella di parametro per la valutazione della conformità del comportamento del debitore rispetto a quello dovuto, al fine di delimitare ciò che deve ritenersi, in quel singolo caso, esatta prestazione. Il parametro da applicarsi, con riferimento alle attività professionali intellettuali, non è quello del 1° comma dell'art. 1176, col suo generico riferimento al mandatario ed al “buon padre di famiglia”, bensì quello più stringente del 2° comma, che richiede nell'adempimento delle obbligazioni inerenti l'esercizio di un'attività professionale, di valutare la diligenza con riguardo alla natura dell'attività esercitata.

2.5. *Il nesso causale tra inadempimento e danno*

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

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

2.6. *Considerazioni conclusive e di sintesi*

Se si vuole riassumere, in estrema sintesi, la *ratio* perseguita dal legislatore nel formulare la disposizione dell'art. 2236, essa può ravvisarsi nell'intento di evitare:

- da un lato, una eccessiva limitazione dello “spirito di iniziativa” del professionista, per il timore di subire azioni legali in caso di errori;
- dall'altro, la formazione di una indebita franchigia di responsabilità proprio innanzi a violazioni particolarmente gravi.

Al di fuori delle ipotesi di “speciali difficoltà, la responsabilità del professionista resta regolata dall’ordinario principio della diligenza *ex art. 1176, 2° comma*.

Se si muove dal presupposto che l’attività consulenziale del ragioniere o del dottore commercialista comporta essenzialmente l’assunzione di obbligazioni “di mezzi”, ne consegue che, per fondare la propria azione di responsabilità (contrattuale), il cliente dovrà fornire la dimostrazione, senza limitazioni circa i mezzi di prova ammessi:

- di aver dato incarico al professionista;
- l’inesatta esecuzione dell’obbligazione (ossia l’inadempimento, *ex 1218*);
- il danno che ne è derivato;
- il nesso causale fra inadempimento e danno;

laddove la dimostrazione di aver agito secondo diligenza (ovvero, che il problema trattato era di “speciale difficoltà”, e che l’errore commesso sostanzia colpa lieve) dovrebbe costituire condizione sufficiente (ma non necessaria) per il professionista al fine di sottrarsi a tale responsabilità.

Occorre, tuttavia, ricordare che il consolidarsi degli orientamenti giurisprudenziali delineati nei precedenti paragrafi tende a produrre una dilatazione dell’area di responsabilità del professionista, considerato che:

- da un lato, la riconosciuta inapplicabilità dell’art. 2236 ai casi di “imprudenza” e “incuria”, e l’estensione del patrimonio di conoscenze richieste al professionista medio affinché questi non possa essere qualificato come “imperito”, finisce per ampliare il novero delle possibili fattispecie di responsabilità per colpa lieve (di particolare rilevanza nei casi in cui il professionista eserciti la propria attività per la soluzione di “casi ordinari”). Sicché, è senz’altro eccessivo sostenere che il professionista risponda sempre anche del danno causato con colpa lieve; tuttavia, è altrettanto vero che le eccezioni al principio fissato dall’art. 1176 vanno progressivamente riducendosi;
- dall’altro, la tendenza a privilegiare la qualificazione degli incarichi professionali quali obbligazioni di risultato comporta un considerevole aggravio degli oneri di difesa posti a carico del consulente in caso di contestazioni.

Merita, infine, ricordare:

- che quanto sopra vale anche per il fatto degli ausiliari (collaboratori, praticanti, sostituti, etc.) di cui il professionista si avvalga “sotto la propria direzione e” – per l’appunto – “responsabilità” (art. 2232, Cod. Civ.), a propria volta astrattamente articolabile nelle fattispecie della colpa “*in eligendo*”, “*in educando*” ed “*in vigilando*”;
- che dottrina e giurisprudenza (cfr., in particolare, Cass. civ., sez. II, 17 marzo 1981 n. 1544; Cass. civ., sez. I, 8 novembre 1979 n. 5761) si sono pronunciate in senso affermativo circa l’applicabilità delle limitazioni *ex art. 2236* anche alla responsabilità extracontrattuale (ovviamente allorché essa si pone in capo ad un prestatore d’opera intellettuale).

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

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

Come anticipato, quanto illustrato nel precedente paragrafo 2 attiene ai possibili profili di responsabilità di ciascun professionista in relazione al fatto in sé dell'esercizio di una attività (nella forma giuridica del contratto) di prestazione d'opera intellettuale: si tratta, pertanto, di considerazioni applicabili non solo al caso dei ragionieri e dottori commercialisti, ma, nella sostanza, alla generalità dei professionisti.

A quanto sopra illustrato si affiancano, poi, ulteriori fattispecie sanzionatorie recate da disposizioni contenute in leggi speciali, questa volta applicabili in via specifica alla categoria dei commercialisti, in quanto fondate sull'esercizio di attività di consulenza ed assistenza in materia tributaria.

E ciò nel senso che le violazioni di cui nel seguito sono oggetto di specifiche sanzioni, la cui applicazione non esclude affatto – anzi – l'insorgere di responsabilità del professionista nei confronti del cliente (e di un conseguente obbligo di risarcimento di danni), ove sussistano i presupposti individuati al precedente paragrafo 2.

Tali fattispecie vengono nel seguito schematicamente analizzate.

3.1. Responsabilità e sanzioni in relazione alle attività di assistenza fiscale

Con gli artt. 35 e 36 del D.Lgs. n. 241/1997 (ed in forza dei relativi provvedimenti di attuazione), il legislatore ha riconosciuto a determinate categorie di soggetti la possibilità di rilasciare, a favore dei contribuenti, tre fattispecie di certificazioni ai fini fiscali, e segnatamente:

- a) il “visto di conformità formale” (o “visto leggero”);
- b) l' “asseverazione degli studi di settore”;
- c) la “certificazione tributaria” (o “visto pesante”), rilasciabile solo a contribuenti titolari di redditi di impresa in regime di contabilità ordinaria.

Tali istituti sono accomunati dalla medesima funzione di attestare il regolare adempimento degli obblighi tributari da parte del contribuente. In particolare:

- il rilascio delle certificazioni sub a) e b) è attribuito, oltre che ai CAAF, agli intermediari abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni (compresi pertanto i commercialisti) relativamente alle dichiarazioni da loro predisposte. La “certificazione tributaria” è riservata agli iscritti agli albi professionali dei

- ragionieri e dei dottori commercialisti che abbiano esercitato la professione per almeno cinque anni;
- col passare dal primo all'ultimo diviene più rilevante il contenuto dell'attestazione rilasciata dal soggetto che effettua la certificazione:
 - con il "visto leggero" si attesta la conformità (essenzialmente "formale", ossia senza entrare nel merito) dei dati delle dichiarazioni (predisposte dal professionista) alla relativa documentazione e alle risultanze delle scritture contabili (non necessariamente predisposte dal professionista);
 - con l' "asseverazione" si attesta la conformità degli elementi comunicati all'Amministrazione finanziaria ai fini dell'applicazione degli studi di settore rispetto alle risultanze delle scritture contabili ed alla restante documentazione fornita dal contribuente;
 - con il "visto pesante" si certifica la "esatta applicazione delle norme tributarie sostanziali";
 - correlativamente, essi realizzano una tutela crescente a favore del contribuente a fronte delle possibili iniziative da parte dell'Amministrazione finanziaria, in termini di limitazione dei poteri di accertamento;
 - d'altro canto, essi comportano una assunzione di responsabilità crescente da parte del soggetto che li rilascia (in relazione alla maggiore pregnanza del contenuto delle attestazioni). Allo stesso tempo, risultano più restrittive le condizioni in presenza delle quali il rilascio della certificazione è possibile (a titolo di esempio, l'attribuzione del "visto pesante" è consentito solo a condizione che il professionista che lo rilascia abbia predisposto le dichiarazioni fiscali e tenuto le scritture contabili del contribuente, e che nei confronti di quest'ultimo siano già stati rilasciati il "visto leggero" e, ove ne ricorrano i presupposti, l'"asseverazione" degli studi di settore).

Sotto il profilo sanzionatorio, recato dall'art. 39 del citato D.Lgs. n. 241/1997:

- per il rilascio di un "visto leggero" o di una "asseverazione" infedeli si applica la sanzione amministrativa da € 258,23 ad € 2.582,28;
- per il rilascio di un "visto pesante" infedele si applica la sanzione amministrativa da € 516,46 ad € 5.164,57;
- in caso di ripetute violazioni, si applica la sanzione della inibizione della facoltà di rilascio del "visto leggero" o della "asseverazione", ovvero la sospensione da 1 a 3 anni della facoltà di rilascio del "visto pesante".

Resta inoltre ferma la possibilità di irrogazione delle specifiche sanzioni per la violazione di norma tributarie.

3.2. Responsabilità e sanzioni in relazione alla attività di trasmissione telematica delle dichiarazioni

L'art. 7-bis del D.Lgs. n. 241/1997 prevede una specifica sanzione per le violazioni delle norme relative alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali.

In specie, il professionista che abbia ricevuto da un contribuente l'incarico di procedere alla trasmissione telematica di una dichiarazione e che non vi provveda entro i termini previsti dalla legge (rendendosi così responsabile della violazione di omessa o tardiva trasmissione) è soggetto ad una sanzione amministrativa da € 516,46 ad € 5.164,57.

Inoltre, in caso di gravi e ripetute violazioni, l'Amministrazione finanziaria può disporre la revoca dell'abilitazione al servizio telematico (art. 3, comma 4, D.P.R. n. 322/1998).

3.3. Responsabilità e sanzioni a carico del "professionista infedele"

La disciplina delle sanzioni amministrative, stabilita dal D.Lgs. n. 472/1997, ha introdotto molteplici fattispecie in presenza delle quali il professionista che esercita una attività di consulenza in materia fiscale può subire l'irrogazione di sanzioni con riferimento a violazioni di obblighi tributari relativi alla sfera giuridica del contribuente / cliente.

Principio fondante del decreto n. 472/97 è infatti, quello – di matrice penalistica – della generalizzazione della responsabilità personale per le sanzioni tributarie: *“la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione”*.

Laddove il precedente ordinamento addossava in ogni caso al contribuente (*re-ctius*: soggetto passivo d'imposta) la responsabilità per le violazioni delle norme tributarie, la normativa del 1997 individua invece, quale centro d'imputazione delle sanzioni, la persona fisica effettivamente responsabile del comportamento trasgressivo.

La norma ha portato inoltre con sé la conseguenza, di assoluto rilievo, che a carico dei professionisti-consulenti viene posto il rischio di dover rispondere personalmente e patrimonialmente per gli illeciti tributari commessi in attività svolte per conto del cliente (persona fisica, società o altro ente): e ciò sia nei casi di errori ed omissioni ignoti al cliente, sia in caso di vera e propria compartecipazione nell'ideazione e realizzazione di condotte fiscali fraudolente.

Secondo tale disciplina la responsabilità del professionista è configurabile sulla base dei seguenti principi:

- a) il “principio di colpevolezza”, secondo il quale ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, dolosa o colposa: sicché il professionista, per subire l'imputazione di sanzioni tributarie, deve aver commesso la relativa violazione quantomeno con colpa. A corollario di tale principio il legislatore richiama espressamente una regola corrispondente a quella dell'art. 2236 del Codice Civile, specificando che 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.

La limitazione della responsabilità presuppone la condizione di particolare complessità delle problematiche oggetto dell'incarico, in mancanza della quale – in specie, nel compimento di attività di carattere esecutivo che non comportino particolari difficoltà interpretative – essa non opera, ed il professionista può essere chiamato a rispondere anche a titolo di colpa lieve;

- b) il principio dell'esenzione da responsabilità in presenza di "cause di non punibilità".

In proposito, di particolare interesse per il professionista è l'esimente che sorge allorché la violazione è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali essa si riferisce, nonché da "indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento";

- c) il principio del concorso di persone nell'illecito tributario, che rende la sanzione applicabile a ciascuno dei soggetti che abbiano concorso ad una medesima violazione (sebbene subordinatamente alla condizione – di natura spiccatamente penalistica – della presenza di un elemento soggettivo, consistente nella piena consapevolezza dell'agente di contribuire, con la propria partecipazione, alla realizzazione di un illecito);

- d) il principio della punibilità dell' "autore mediato", identificabile nel soggetto che – oltre al caso sostanzialmente teorico della violenza o minaccia – determina la commissione di una violazione tributaria inducendo altri in errore incolpevole: e si vede bene come questa fattispecie potrebbe tornare applicabile al professionista che – con dolo o colpa, grave o lieve a seconda della complessità del caso – "induca in errore" un proprio assistito sulla base di una consulenza erronea;

- e) il principio per cui chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi si presume autore della violazione fino a prova contraria: sicché, ammettendosi tale facoltà di prova, si consente al contribuente di dimostrare che la competenza inerente al compimento dell'attività illegittima non gli apparteneva (ed apparteneva, ad esempio, al consulente).

Peraltro, un considerevole impatto è stato di recente prodotto dall'art. 7 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, con il quale il legislatore è intervenuto su uno dei capisaldi della riforma del 1997.

La norma ha segnato una (almeno parziale, come si vedrà) inversione di rotta, statuendo che "*le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica*": un ritorno, insomma, al principio di responsabilità esclusiva dell'ente, rafforzato dalla ulteriore disposizione in base alla quale, nei confronti degli enti interessati all'applicazione della novella, le regole di cui al D.Lgs. n. 472/1997 si applicano "*in quanto compatibili*".

Va sottolineato che l'innovazione è riferita esclusivamente a "società o enti con personalità giuridica". Per le violazioni a questi soggetti riferibili, il tenore letterale della norma (della sanzione risponde "*esclusivamente*" la persona giuridica), induce

a ritenere che la responsabilità del consulente ai fini sanzionatori debba in ogni caso essere esclusa (si veda in questo senso la circolare della Fondazione, documento n. 3 del 23 gennaio 2003).

Nulla è cambiato invece per le violazioni commesse da tutti i restanti soggetti (persone fisiche, società ed enti senza personalità giuridica). In questi casi mantiene pieno vigore il principio della responsabilità personale dell'autore materiale della violazione (ed, infatti, la norma che lo sancisce non ha formato oggetto di abrogazione da parte del D.L. n. 369/2003), restando possibile il coinvolgimento dei consulenti, sulla base dei principi sopra richiamati.

4. Responsabilità connesse all'assunzione di cariche sociali

Come è noto, la materia è stata profondamente modificata dalla recente riforma del diritto societario ed è caratterizzata da un significativo aumento della complessità. Quanto alla responsabilità degli organi di gestione:

- per le s.p.a., non si è più in presenza di un modello organizzativo unico, bensì di tre modelli distinti e con caratteristiche peculiari anche sotto il profilo in esame. Nell'ambito di ciascun tipo e di ciascun modello, sussistono altresì limitati margini per l'autonomia statutaria;
- per le s.r.l. in luogo del rinvio alle norme in tema di s.p.a. è ora prevista una disciplina specifica. Essa è peraltro ampiamente derogabile da parte dell'autonomia statutaria, che può modellare l'organo amministrativo sulla base di schemi ampiamente diversificati, dall'estremo delle forme di organizzazione proprie delle società di persone sino ad una articolazione "corporativa" tradizionalmente propria delle società di capitali.

4.1. Responsabilità degli amministratori di società azionarie

La nuova configurazione della responsabilità degli amministratori – che risulta sostanzialmente ampliata rispetto al passato – risente in misura determinante delle innovazioni recate dalla riforma in punto di:

- a) diversa ripartizione delle competenze tra amministratori e soci, con l'esplicita previsione della responsabilità anche per le operazioni autorizzate dall'assemblea;
- b) maggiore e più puntuale specificazione dei doveri imposti agli amministratori, ed in particolare:
 - all'art. 2381, esplicitazione degli obblighi di adeguata informazione, di vigilanza sull'adeguatezza dell'assetto amministrativo e contabile, di informativa periodica da parte degli amministratori delegati;
 - all'art. 2391, ridefinizione della norma in tema di interessi personali (convergenti o divergenti) degli amministratori;

- c) ridefinizione del parametro di valutazione della diligenza richiesta;
- d) diversa attribuzione delle funzioni agli amministratori dotati di delega;
- e) ridefinizione degli aspetti procedurali relativi all'azione di responsabilità: essenzialmente in quanto l'esercizio dell'azione di responsabilità è riconosciuto, oltre che all'assemblea, anche ai soci che rappresentino determinate aliquote di capitale (con una soglia fissata ad 1/5, elevabile con apposita clausola statutaria non oltre 1/3 del capitale; nelle società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio si prevede una soglia massima del 5%; tali soglie possono comunque essere ridotte con previsione statutaria); nonché, nel modello dualistico, anche al consiglio di sorveglianza.

Quanto al profilo sub a), ad un sistema in cui l'organo amministrativo disponeva di una competenza generale sulla gestione sociale – in cui peraltro in capo all'assemblea permaneva una competenza speciale, potendo essere alla stessa riservati determinati atti di gestione – se ne è sostituito uno in cui l'organo amministrativo ha competenza esclusiva. Ne deriva, pertanto, una più estesa responsabilità degli amministratori:

- gli amministratori rispondono in via esclusiva degli atti e delle omissioni relativi alla gestione dell'impresa sociale;
- lo statuto può riservare all'assemblea solo la concessione di autorizzazioni: ma se le stesse sono rilasciate, degli atti con cui vi danno esecuzione rispondono esclusivamente gli amministratori;
- potrebbe peraltro ritenersi che il diniego di una autorizzazione richiesta dallo statuto liberi gli amministratori da responsabilità per non aver compiuto l'atto.

In tema di grado necessario di diligenza, il riferimento a quella propria del mandatario (ovvero del “buon padre di famiglia”) è sostituito, nel nuovo art. 2392, dal richiamo alla diligenza “richiesta dalla natura dell'incarico” oltre che dalle “specifiche competenze” degli amministratori.

La dottrina è sostanzialmente unanime nel ritenere che il criterio ora sancito corrisponda a quello di cui al 2° comma dell'art. 1176 (laddove, in precedenza, era prevalente l'opinione che il rinvio alla diligenza del mandatario fosse da riferirsi al 1° comma del medesimo articolo).

In realtà, l'aggravio di responsabilità che ne consegue non deve essere sopravvalutato: la migliore dottrina interpreta, in effetti, la disposizione nel senso che essa sancisce con maggiore chiarezza l'obbligo degli amministratori di agire sempre e comunque in modo consapevole ed informato (traendone altresì decisiva conferma dal dettato dell'ultimo comma dell'art. 2381, esplicito in tal senso). Non si può escludere peraltro che la nuova disposizione possa essere interpretata nel senso di valorizzare la qualificazione professionale degli amministratori, in particolare scelti in quanto iscritti agli albi: si tratterebbe in tal senso della diligenza professionale di cui all'art. 1176 cod. civ.

Il criterio della diligenza è comunque funzionale – come in effetti già lo era in precedenza – ad una graduazione delle responsabilità:

- gli amministratori sono solidalmente responsabili dei danni derivanti dalla violazione dei propri doveri;
- tale responsabilità non si estende alle attribuzioni oggetto di delega;
- tuttavia, la responsabilità permane (a titolo di “*culpa in vigilando*”) per l’amministratore che, giunto a conoscenza di circostanze pregiudizievoli (in particolare – ma non solo – per atti od omissioni di altri amministratori), non si è attivato per impedirne il compimento o evitarne le conseguenze;
- a ciò è equiparato l’amministratore che non era a conoscenza dei fatti pregiudizievoli per non essersi adeguatamente (diligentemente) attivato al fine di procurarsi le relative informazioni;
- d’altronde, è esente da responsabilità l’amministratore dissenziente ed immune da colpa (immunità che gli deriva, nello specifico, dall’essersi comportato con adeguata diligenza nell’acquisire le necessarie informazioni).

Quanto alla ripartizione delle competenze tra deleganti e delegati (punto d), la riforma introduce una più netta distinzione tra amministratori dotati di deleghe (ovvero che, anche in via di mero fatto, svolgono direttamente attività di gestione dell’impresa sociale) ed amministratori non dotati di deleghe (e che non svolgono, nemmeno in via di fatto, attività di gestione); ed infatti, fermo restando quanto sopra anticipato in materia di doveri di diligente informazione:

- da un lato gli amministratori privi di deleghe sono esentati da responsabilità per le funzioni “in concreto attribuite ad uno o più amministratori”;
- dall’altro, è scomparso l’espreso obbligo di “vigilare sul generale andamento della gestione”, sostituito dall’esplicitazione di taluni doveri specifici (di valutare – sempre sulla base delle informazioni ricevute da parte degli amministratori delegati – l’adeguatezza dell’assetto organizzativo, amministrativo e contabile, di esaminare i piani strategici, di valutare il generale andamento della gestione). Peraltro il dovere di “agire in modo informato” deve intendersi nel senso che ciascun amministratore deve attivarsi per ottenere tutte le informazioni relative alla gestione dell’impresa sociale.

In altri termini, per escludere la responsabilità degli amministratori “non operativi” appare sufficiente che gli stessi si attivino adeguatamente per richiedere le opportune informazioni da parte dei delegati (potere di richiesta espressamente riconosciuto dall’art. 2381, 6° comma, al quale i delegati devono dare seguito “in consiglio”, ossia nell’ambito delle riunioni collegiali, e non individualmente nei confronti dell’amministratore richiedente). Una volta richieste (ed ottenute) tali informazioni, risulta:

- che gli amministratori “non operativi” possono fare legittimo affidamento sul contenuto delle stesse;
- che gli stessi non sono tenuti (ed anzi sono privi del relativo potere) ad assumere individualmente iniziative nei confronti degli amministratori delegati, allorché ritengano che gli stessi siano responsabili di violazioni dei propri doveri; il diritto di “impartire direttive agli organi delegati ed avocare a sé operazioni rientranti nella delega” spetta infatti solo all’organo amministrativo nella sua veste collegiale.

Sicché, si può concludere che se da un lato l'estensione della responsabilità per gli amministratori delegati ha subito un ampliamento, per gli amministratori "non operativi" la riforma sembrerebbe invece aver determinato un ridimensionamento.

4.2. Responsabilità degli amministratori di società a responsabilità limitata

La disciplina della responsabilità degli amministratori di s.r.l. ha subito vistose modificazioni. La prima, e più evidente, consiste nell'introduzione di una norma specifica in luogo del previgente rinvio alle norme in tema di s.p.a., il nuovo art. 2476, che nella propria articolazione fondamentale ripropone taluni dei principi caratterizzanti le disposizioni previste in argomento per le società personali:

- a) gli amministratori sono resi solidalmente responsabili verso la società per i danni derivanti dall'inosservanza dei doveri ad essi imposti dalla legge e dall'atto costitutivo per l'amministrazione della società. Si ha quindi pur sempre una responsabilità per danno derivante da dolo o colpa; peraltro, analogamente alle società personali, non viene espressamente chiarito quale sia il grado di diligenza richiesto; inoltre, stando alla lettera della norma, la responsabilità sorge nei confronti della società, ma non dei creditori sociali;
- b) sono esonerati dalla responsabilità quelli, tra gli amministratori, che si dimostrino esenti da colpa (e possono valere, in proposito, le osservazioni di cui al precedente paragrafo 4.1) ed, essendo a cognizione dell'imminente verificarsi di una circostanza dannosa, abbiano fatto constare del proprio dissenso. La legge peraltro non determina in termini precisi le modalità per far constare il dissenso: si può supporre che, applicando analogicamente l'art. 2392, occorra informare il presidente del(l'eventuale) collegio sindacale; ma potrebbe ritenersi doveroso sottoporre ai soci la decisione sull'operazione controversa, *ex* art. 2379 (vedi più oltre).
- c) è comunque fatto salvo il diritto al risarcimento dei danni spettante al singolo socio o al terzo che sono stati direttamente danneggiati da atti dolosi o colposi degli amministratori.

Ulteriori rilevanti innovazioni attengono:

- al riconoscimento all'autonomia statutaria della competenza a stabilire la ripartizione delle competenze tra soci ed amministratori: le "decisioni in materie attinenti alla gestione della società" possono infatti essere, in parte o in tutto e senza alcuna limitazione, oggetto di attribuzione ai soci;
- alla possibilità che lo statuto riservi determinati poteri gestionali a singoli soci;
- alla facoltà per ciascuno degli amministratori di sottoporre ai soci la decisione su un qualsiasi atto di gestione (ovvero la facoltà per tanti soci che rappresentino almeno 1/3 del capitale di pretendere che la decisione sia loro rimessa);
- all'inderogabile attribuzione ai soci delle decisioni di compiere "operazioni che comportano una sostanziale modificazione dell'oggetto sociale determinato nell'atto costitutivo o una rilevante modificazione dei diritti dei soci"

Si tratta di profili che incidono profondamente sull'articolazione della responsabilità degli amministratori, che – come osservato in dottrina (C. Granelli, *La responsabilità civile degli organi di gestione*, Le Società, 2003, n. 12, pag. 1570) – potrà così schematizzarsi:

- a) agli atti di gestione riservati agli amministratori e dagli stessi posti in essere si applicherà il 1° comma, art. 2476 (responsabilità solidale, con esclusione dei soci e degli amministratori dissenzienti ed esenti da colpa);
- b) per gli atti di gestione di competenza dei soci (in forza di legge, di statuto o di volontaria remissione agli stessi) ed effettivamente compiuti dai medesimi, in forza dell'art. 2476, settimo comma, la responsabilità dovrebbe ricadere sui “soci che hanno intenzionalmente deciso o autorizzato il compimento di atti dannosi”; ma ciò non può condurre ad esonerare da responsabilità gli amministratori, che, quantomeno nella qualità di legali rappresentanti della società, hanno compiuto gli atti dannosi;
- c) per gli atti di gestione di competenza di un singolo socio (non qualificabile come amministratore), in forza di apposita clausola di statuto, la responsabilità dovrebbe ricadere sul socio in questione, ma anche sugli amministratori che in quanto rappresentanti necessari della società hanno attuato la decisione;
- d) per gli atti di gestione di competenza degli amministratori, che siano decisi o autorizzati – anche in via di mero fatto – da uno o più soci, insorgerà una responsabilità solidale tra gli amministratori e di soci che in concreto abbiano “intenzionalmente deciso o autorizzato il compimento di atti dannosi”.

Una possibile estensione, nei fatti, della responsabilità degli amministratori potrà conseguire al notevole ampliamento dell'accesso all'azione sociale di responsabilità, il cui esercizio – salva diversa disposizione statutaria – è consentito a ciascun socio individualmente considerato, a prescindere dalla quota di partecipazione detenuta. Strumentale all'esercizio dell'azione è il riconoscimento a ciascun socio del diritto di avere dagli amministratori notizie sulla gestione e di consultare i libri ed i documenti della società, e ciò anche nel caso in cui la società sia dotata di collegio sindacale.

4.3. Responsabilità del collegio sindacale di società azionarie

La responsabilità dei sindaci di S.p.A. resta disciplinata – come in precedenza – dall'art. 2407 Cod. Civ., il cui testo non ha subito particolari mutamenti sotto il profilo sostanziale. Due sono le innovazioni testuali introdotte dalla riforma (cfr. P. P. Ferraro, *Commento all'art. 2407*, in *La riforma delle società*, vol. I, Giappichelli, Torino, 2003, pag. 590 e segg.; S. Ambrosini, *L'amministrazione e i controlli nella società per azioni*, in *Giur. Comm.*, 2003, I, pag. 324):

- a) l'esplicitazione del principio per cui, nello svolgimento dell'incarico, i componenti il collegio devono agire “con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico”: con il che si chiarisce che il parametro di valutazione della diligenza richiesta è costituito dal 2°, e non dal 1° comma dell'art. 1176, Cod. Civ. Il legislatore, pertanto, prende atto della natura professionale

dell'attività svolta dai sindaci, che richiede di disporre di specifiche competenze tecniche, sicché non risulta sufficiente attenersi al generico canone del "buon padre di famiglia" (ed in dottrina si fa infatti riferimento – cfr. S. Fortunato, *I controlli nella riforma*, in *Le Società*, 2003, n. 2-*bis*, pag. 1320 – all'accezione della "diligenza professionale qualificata dell'avveduto controllore o revisore");

- b) l'inserimento, nell'art. 2407, ult. comma, di un espresso rinvio agli artt. 2393, 2393-*bis*, 2394, 2394-*bis* e 2395 (in quanto compatibili), in base al quale i sindaci sono resi responsabili della violazione dei propri doveri non solo nei confronti della società, ma anche dei creditori, dei singoli soci e dei terzi (conclusione alla quale, peraltro, la prevalente dottrina già perveniva nel vigore della precedente normativa). In particolare, anche nei confronti dei sindaci troveranno applicazione le minori percentuali di capitale richieste per l'esercizio dell'azione sociale di responsabilità.

La riforma non incide sulla natura e sui caratteri fondamentali della responsabilità dei sindaci. Restano pertanto immutati i principi per cui:

- i sindaci rispondono della verità delle loro attestazioni e devono conservare il segreto sui fatti, le notizie ed i documenti di cui hanno conoscenza in ragione della loro attività di controllo;
- oltre alla propria responsabilità c.d. "esclusiva" (indipendente, cioè, dall'eventuale inadempimento degli amministratori), i componenti l'organo di controllo rispondono altresì, in solido con gli amministratori, per i fatti o le omissioni di costoro, quando il danno non si sarebbe cagionato se essi avessero vigilato in conformità ai propri doveri (c.d. "responsabilità concorrente"). In altri termini, non si ha una responsabilità per fatto altrui, ma pur sempre per fatto proprio, in quanto il danno cagionato dagli amministratori è stato quantomeno agevolato da una condotta negligente dei componenti l'organo di controllo (e di tale danno essi rispondono, in effetti, solo se esso sia legato da un nesso di causalità alla violazione dei loro doveri).

A seguito della riforma, una differente estensione della responsabilità dei sindaci può, semmai, porsi in relazione con i differenti aspetti:

- a) della diversa ripartizione dei compiti di controllo *ex art. 2409-bis*;
b) della mutata formulazione dei compiti di controllo incombenti al collegio.

Quanto al profilo sub a), infatti, si deve tenere in considerazione che le competenze dei soggetti incaricati delle funzioni di controllo possono diversamente articolarsi:

- 1) nelle società che fanno ricorso al mercato dei capitali di rischio, il controllo contabile è tassativamente esercitato da una società di revisione;
- 2) analogo obbligo è previsto per le società che, pur non facendo ricorso al mercato del capitale di rischio, sono tenute alla redazione del bilancio consolidato;
- 3) nelle società che non fanno ricorso al capitale di rischio e non sono tenute alla redazione del bilancio consolidato, è rimessa all'autonomia statutaria la facoltà di attribuire i compiti del controllo contabile:

- 3.1) al collegio sindacale, cumulativamente con i compiti di controllo sull'amministrazione;
- 3.2) ad un revisore ovvero ad una società di revisione;

Si intende, naturalmente, che nel caso di cumulo delle incombenze (controllo contabile e dell'amministrazione) la possibile area di responsabilità dei sindaci risulta ampliata.

Quanto al profilo sub b), la riforma si caratterizza invece per una più puntuale ed articolata individuazione, rispetto alla precedente formulazione, dei poteri e dei doveri dei componenti il collegio: e se è vero che il mutamento nel dettato testuale non sembra aver effettivamente ampliato il novero delle incombenze, quanto piuttosto aver estrinsecato obblighi (o potestà) che già in precedenza potevano ritenersi implicitamente propri dell'attività del collegio (si pensi ai controlli sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile, che già potevano ritenersi espressione del generale dovere di vigilare sull'amministrazione della società), è altrettanto fuori discussione che nel vigore delle nuove disposizioni potrà risultare più immediato l'accertamento di eventuali manchevolezze del collegio.

4.4. Responsabilità dell'organo di controllo di società a responsabilità limitata

La presenza di un organo di controllo nella s.r.l. (collegio sindacale o singolo revisore) è facoltativa o obbligatoria in funzione delle dimensioni della società e dell'impresa sociale. In particolare, l'obbligo (che, se sorge, impone testualmente la nomina di un collegio e non di un singolo revisore) è posto in relazione:

- all'entità del capitale (nomina obbligatoria se si supera la soglia del minimo previsto per le s.p.a.);
- al superamento, per 2 esercizi consecutivi, di almeno 2 dei limiti di applicabilità del bilancio in forma abbreviata *ex art. 2435-bis*;
- inoltre, per effetto del combinato disposto degli artt. 25 e 41 del D.Lgs. n. 127/1991, alla posizione di controllo di altre imprese o società, dalle quali derivi l'obbligo di redazione del bilancio consolidato.

La sola norma in materia (art. 2477, Cod. Civ.) risulta particolarmente limitata sotto un duplice profilo:

- essa, stando almeno alla rubrica, concerne esclusivamente al controllo legale dei conti, e non al più generale profilo del "controllo sull'amministrazione";
- essa regola unicamente (e, peraltro, in termini parziali) i profili strutturali dell'organo, trascurando quelli funzionali.

In ogni caso, è rimessa all'autonomia statutaria la determinazione delle "competenze" e dei "poteri" dell'organo di controllo, mentre, per il resto, vige il rinvio alle "disposizioni in tema di società per azioni" (art. 2477, ult. comma).

Da detta norma di rinvio si trae, in dottrina, la conclusione che ai componenti l'or-

gano di controllo si applica il regime di responsabilità *ex art.* 2407 (in particolare, l'applicazione della norma al revisore discende dalla norma dell'art. 2409-*sexies*, che si riferisce genericamente ai "soggetti incaricati del controllo contabile"). Valgono pertanto i principi per cui:

- a) nello svolgimento dell'incarico i componenti l'organo di controllo devono agire con la diligenza professionale richiesta dalla natura dell'incarico (in sostanza, quella richiesta dall'art. 1176, 2° comma);
- b) l'inosservanza dei doveri (in particolare, il mancato rispetto dei parametri di diligenza) costituisce giusta causa di revoca;
- c) i componenti l'organo di controllo rispondono altresì della verità delle loro attestazioni e devono conservare il segreto sui fatti, le notizie ed i documenti di cui hanno conoscenza in ragione della loro attività di controllo;
- d) in forza degli espressi rinvii contenuti nell'art. 2407, ultimo comma, essi rispondono della violazione dei propri doveri non solo nei confronti della società, ma anche dei creditori, dei singoli soci e dei terzi;
- e) in dottrina si è peraltro rilevato (V. Salafia, *Il controllo legale dei conti nella società a r.l.*, in *Le Società*, 2003, n. 1, pag. 15) che per le società non soggette all'obbligo legale di costituzione del collegio non dovrebbe configurarsi responsabilità verso i singoli terzi in relazione alle attività di controllo contabile, in quanto "destinate ad esaurire la propria efficacia all'interno della società";
- f) in capo ai componenti l'organo di controllo coesistono la responsabilità c.d. "esclusiva" (indipendente, cioè, dall'eventuale inadempimento degli amministratori) e quella "concorrente", solidale con gli amministratori, per i fatti o le omissioni di costoro, quando il danno non si sarebbe cagionato se essi avessero diligentemente vigilato.

4.5. Responsabilità dell'organo che effettua il controllo contabile

Come sopra accennato (paragrafo 4.3), nel caso di cumulo di incombenze, ossia nel caso in cui al collegio sindacale sia affidato oltre al controllo sulla gestione anche il controllo contabile, la responsabilità dei sindaci investe anche le funzioni specifiche del revisore *ex art.* 2409-*ter*.

Le responsabilità connesse al controllo contabile (sia esso svolto da un revisore esterno o dal collegio sindacale) concernono i danni derivanti da negligenza nello svolgimento delle verifiche trimestrali, della verifica della corrispondenza tra bilancio e contabilità, nonché dei danni conseguenti a negligenza nella formulazione del giudizio sul bilancio.

La responsabilità del revisore (e dunque dei sindaci in quanto investiti della funzione del controllo contabile) è diretta nei confronti della società, dei soci e dei terzi e non solamente consequenziale a quella degli amministratori per i fatti e le omissioni di questi. Ciò riguarda in particolare il danno subito dai terzi per aver fatto affidamento sul giudizio espresso dal revisore sui bilanci

4.6. Responsabilità degli organi di amministrazione e controllo nei sistemi “dualistico” e “monistico”

Sul punto, la normativa recata dalla riforma si articola in:

- a) una disposizione di portata generale (art. 223-*septies*, comma 1, delle norme di attuazione) in base alla quale tutte le norme in tema di amministratori e sindaci di s.p.a. – e quindi anche quelle in materia di responsabilità – sono applicabili “in quanto compatibili” ai componenti degli organi amministrativi e di controllo previsti dai modelli di organizzazione “alternativi”;
- b) un complesso di disposizioni specifiche, distribuite nei paragrafi 5 (sistema dualistico) e 6 (sistema monistico) della sezione VI-*bis* (amministrazione e controllo).

Quanto al modello dualistico:

- a) la responsabilità del consiglio di gestione è regolata, in forza del rinvio *ex art.* 2409-*undecies*, dalle stesse norme applicabili agli amministratori di cui al modello tradizionale. La principale differenza riguarda il riconoscimento al consiglio di sorveglianza di deliberare, a maggioranza dei propri componenti, l'azione sociale di responsabilità nei confronti dei consiglieri di gestione (art. 2409-*decies*);
- b) per il consiglio di sorveglianza manca un espresso rinvio all'art. 2407. Peraltro, l'art. 2409-*terdecies* detta una disposizione che – seppure con una formulazione sintetica – ripropone due dei fondamentali principi vigenti in tema di responsabilità dei sindaci:
 - la diligenza richiesta ai consiglieri di sorveglianza è commisurata alla natura dell'incarico;
 - essi possono essere chiamati a rispondere sia a titolo “esclusivo” che a titolo “concorrente” con i consiglieri di gestione.

Quanto al modello monistico, occorre distinguere tra la responsabilità gravante:

- a) sui componenti il consiglio di amministrazione che non fanno parte del comitato di controllo, ai quali – per rinvio dell'art. 2409-*noviesdecies* – si applica senz'altro la stessa disciplina prevista per gli amministratori di cui al modello tradizionale;
- b) sui componenti il consiglio di amministrazione che fanno parte anche del comitato di controllo. In relazione a costoro, si deve sottolineare che, in virtù della loro carica di amministratori, partecipano normalmente alle decisioni del Cda con il voto e ad essi, pertanto, si applica la stessa disciplina prevista per gli amministratori nel sistema tradizionale. Infatti, la previsione dell'art. 2409-*octiesdecies*, comma 2, che vieta lo svolgimento anche di mero fatto di funzioni attinenti alla gestione dell'impresa sembra riguardare esclusivamente l'assunzione a titolo individuale di funzioni gestorie senza che venga escluso, in capo ai membri del comitato di controllo, il voto nelle delibere relative all'impresa sociale. Per quanto attiene, invece, alle responsabilità gravanti per l'incarico ricoperto come membri del comitato di controllo sulla gestione, mancano

disposizioni che ne disciplinino la responsabilità in termini specifici al fine di tener conto dei doveri di controllo incombenti sui medesimi. In virtù della loro carica essi potranno senz'altro essere chiamati a rispondere delle conseguenze delle manchevolezze dolose o colpose nella loro attività di sorveglianza; ed anzi, sebbene manchi un espresso richiamo all'art. 2407, sembra legittimo ipotizzare una responsabilità solidale e concorrente dei componenti il comitato di controllo con gli amministratori esecutivi per i danni causati da costoro, ove il loro verificarsi sia stato consentito o agevolato dalle carenze nell'attività di vigilanza svolta dai primi (e sempre che, si intende, i componenti il comitato di controllo non siano in grado di dimostrare di essere "esenti da colpa", ossia di aver esercitato i controlli di propria competenza con il dovuto grado di diligenza).

5. Responsabilità connesse all'assunzione di incarichi giudiziari

5.1. Incarichi nell'ambito di procedure concorsuali

L'incarico di curatore fallimentare è attribuito, a sensi dell'art. 1, d.l.c.p.s. n. 153/1946, agli iscritti negli albi dei ragionieri o dottori commercialisti e degli avvocati. Solo eccezionalmente esso può venire assegnato a persone non iscritte in tali albi.

Le funzioni attribuite al curatore – e pertanto il novero degli atti il cui compimento è rimesso al medesimo – risultano particolarmente ampie (cfr. artt. 31 e segg., legge fallimentare). In via di estrema sintesi, le stesse si articolano:

- a) nell'attribuzione al medesimo dell'ampio e generale compito dell' "amministrazione del patrimonio fallimentare sotto la direzione del giudice delegato", ossia "conservare, gestire e realizzare" il patrimonio stesso (G. Campobasso, *Diritto commerciale*, vol. 3, UTET 2001, pag. 344);
- b) nell'assegnazione, nell'ambito di tale generale incombenza, del potere / dovere di procedere ad una serie di adempimenti oggetto di specifica disciplina; in particolare, a titolo esemplificativo:
 - redazione della relazione sulle cause del dissesto;
 - redazione di relazioni periodiche sull'andamento della procedura da presentare al giudice delegato;
 - tenuta di un registro vidimato in cui annotare giornalmente le operazioni compiute;
 - deposito su un c/c intestato all'ufficio fallimentare di tutte le somme riscosse a qualunque titolo nell'ambito della procedura;
 - redazione del rendiconto finale della gestione.

Come è ovvio, il curatore risponde degli atti compiuti nell'esercizio del proprio incarico; in particolare, la materia è regolata dall'art. 38, l. fall., in base al quale egli "deve adempiere con diligenza ai doveri del proprio ufficio".

La sinteticità della norma ha fatto sorgere vivaci controversie interpretative circa l'effettiva portata della responsabilità al medesimo ascrivibile. In particolare, un orientamento – minoritario, ed ormai sostanzialmente superato – di dottrina e giurisprudenza ha ipotizzato che il curatore sia un organo fallimentare collocato in posizione di dipendenza e subordinazione quasi gerarchica rispetto al giudice delegato, in quanto tale dotato di compiti sostanzialmente esecutivi e, pertanto, dotato di limitati margini di autonomia decisionale nel dare esecuzione alle superiori direttive impartite dal giudice del procedimento. Con il che si giungeva, quale conseguenza logica, a limitare significativamente le possibili fattispecie di responsabilità del curatore (posto che, se il medesimo è obbligato a compiere determinati atti in quanto gli stessi gli sono imposti dal giudice delegato, senza possibilità di decidere autonomamente se conformarvisi o meno, egli non può poi essere chiamato a rispondere delle eventuali conseguenze dannose degli stessi).

L'orientamento prevalente è ormai mutato e prende spunto:

- a) dalla considerazione della complessità della figura del curatore, nella quale "predominano gli aspetti di una pubblica funzione nell'ambito dell'amministrazione della giustizia" (G. Lo Cascio, *La responsabilità del curatore del fallimento*, in *Giur. Comm.*, 1983, I, pag. 832); inquadramento che troverebbe conferma nell'attribuzione al medesimo della qualifica di pubblico ufficiale;
- b) nella ormai incontrovertita convinzione che il curatore è organo fallimentare dotato di autonomo potere decisionale, anche in relazione a quegli atti per i quali è prescritta l'autorizzazione del giudice delegato o del tribunale (G. Lo Cascio, *cit.*; G. Campobasso, *cit.*; G. Caselli, *Del curatore*, in *Commentario Scialoja-Branca*, Zanichelli, 1974, pag. 214 e segg.).

Sicché prevale l'opinione che il curatore è comunque responsabile del compimento degli atti di gestione posti in essere (ovvero dell'omissione di atti che sarebbero risultati necessari od opportuni ai fini della procedura): in quanto soggetto "dotato di un potere di libera determinazione", il curatore resta responsabile delle conseguenze degli atti compiuti anche se per gli stessi consta l'autorizzazione del giudice. Diverso potrà invece risultare il caso in cui il curatore abbia richiesto l'autorizzazione e questa gli sia stata negata dal giudice.

Quanto alla natura (contrattuale o extracontrattuale) della responsabilità del curatore, tende a prevalere in dottrina una soluzione articolata:

- la responsabilità del curatore sarebbe di regola contrattuale, sussistendo in capo allo stesso uno specifico dovere di comportamento derivante dall'atto di nomina, configurabile come una vera e propria obbligazione. Detta impostazione è valida, in particolare, in tutte quelle situazioni in cui "il comportamento di tale organo deve assumere una funzione univoca corrispondente all'obbligo di adempiere ad una corretta amministrazione" (G. Lo Cascio, *cit.*), nel

qual caso l'attività del curatore è "imprescindibilmente vincolata", e la violazione degli obblighi causa "la lesione della sfera giuridica di tutti i creditori e dello stesso debitore";

- d'altronde, si propende per la qualificazione extracontrattuale nei casi in cui sussistano interessi in conflitto tra i diversi soggetti (fallito, creditori ecc.) nel qual caso non si può ritenere sussistente una obbligazione contrattuale in quanto "manca un interesse comune cui commisurare il suo adempimento" (G. Caselli, *cit.*).

Quanto poi al profilo della diligenza richiesta, prevale l'opinione che il curatore risponde non solo nelle ipotesi di dolo o colpa grave, ma anche in presenza di colpa lieve, in quanto la valutazione della diligenza media andrebbe operata "in relazione alla natura professionale dell'attività da lui esercitata" (G. Caselli, *cit.*; G. Lo Cascio, *cit.*); e ciò sia per la vera e propria attività di gestione del patrimonio fallimentare, sia anche per l'assolvimento degli altri compiti demandanti al curatore dalla carica assunta, sempre che dalla violazione degli stessi possa derivare un danno patrimoniale.

Si tende invece ad escludere – e ciò anche nelle ipotesi in cui si riconosce la natura contrattuale della responsabilità – che possa trovare applicazione l'art. 2236, al fine di limitare la responsabilità alla colpa grave ove la prestazione comporti la soluzione di problemi di particolare difficoltà.

Quanto alle altre procedure concorsuali:

- 1) al commissario giudiziale nel concordato preventivo si applica, per espresso richiamo dell'art. 165 legge fall., il medesimo art. 38, legge fall.;
- 2) al commissario giudiziale nell'amministrazione controllata si applica, per espresso richiamo dell'art. 188 legge fall. all'art. 165, il medesimo art. 38, legge fall.;
- 3) al commissario liquidatore nella liquidazione coatta amministrativa si applica, per espresso richiamo dell'art. 199 legge fall., il medesimo art. 38, legge fall.;
- 4) al commissario giudiziale nell'ambito della "amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza" si applica, per espresso richiamo dell'art. 15, D. Lgs. 8 luglio 1999, n. 270, il medesimo art. 38, legge fall.

5.2. Incarichi di C.T.U.

Come è noto, nell'ambito del procedimento civile, il giudice può farsi assistere, per il compimento di singoli atti o per tutto il processo, da uno o più "consulenti di particolare competenza tecnica" in relazione alla materia su cui verte il processo, iscritti negli appositi Albi speciali (art. 61 del Codice di procedura civile).

Ai sensi dell'art. 63 C.p.C., il consulente ha l'obbligo di prestare il suo ufficio, tranne che il giudice riconosca che ricorre un giusto motivo di astensione. L'immotivato rifiuto è punito anche in sede penale (art. 366, Cod. Pen., che prevede reclusione fino a sei mesi o multa da € 30,99 a € 516,46, oltre alla interdizione dalla professio-

ne svolta). Peraltro, “è prassi (...) che il giudice consenta al consulente prescelto di declinare l’incarico, valutando ovviamente la fondatezza delle giustificazioni” (M. Barbuto, *La consulenza tecnica nel processo civile*, Eutekne, pag. 183).

Quanto all’esercizio delle proprie funzioni peritali, il consulente tecnico (art. 64, C.p.C.):

- a) è tenuto a svolgere il proprio incarico con la diligenza che, in dottrina, è definita “del buon tecnico medio”; in particolare:
- b) se incorre in colpa grave nell’esecuzione degli atti che gli sono richiesti, è punito con l’arresto fino ad un anno o con l’ammenda fino ad € 10.329,14, oltre ad applicarsi l’art. 35, Cod. Pen.;
- c) è tenuto “in ogni caso” al risarcimento dei danni causati alle parti per via della violazione dei propri doveri.

Alla nomina di un consulente tecnico può altresì addivenirsi nell’ambito di un procedimento penale; le relative disposizioni ricalcano, in buona sostanza, quelle recate dal C.p.C. (artt. 194 e segg., C.p.P.; art. 70, disp. att. C.p.P.; art. 373, Cod. Pen.). Sotto il profilo penale, trova applicazione la norma di cui all’art. 373, Cod. Pen., che punisce con la reclusione da due a sei anni il consulente il quale rediga una perizia “mendace” ovvero affermi “fatti non conformi al vero”.

6. Responsabilità connesse allo svolgimento di altre funzioni di natura pubblicistica

6.1. La funzione di giudice tributario

In via preliminare, deve puntualizzarsi che – in base all’art. 8, comma 1, lett. i) del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 (“Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria”) – l’esercizio della funzione di componente di commissioni tributarie risulta preclusa a “*coloro che in qualsiasi forma, anche se in modo saltuario o accessorio ad altra prestazione, esercitano la consulenza tributaria, ovvero l’assistenza o la rappresentanza di contribuenti nei rapporti con l’Amministrazione finanziaria o nelle controversie di carattere tributario*”. Pertanto, in linea di principio, il dottore o il ragioniere commercialista che eserciti attivamente la propria professione non può assumere alcun incarico in qualità di giudice tributario.

La stessa norma, peraltro, precisa che tale causa di incompatibilità sussiste fintantoché gli interessati “*permangono in attività di servizio o nell’esercizio delle rispettive funzioni o attività professionali*”: sicché, in definitiva, potrà far parte della magistratura tributaria il dottore o il ragioniere commercialista che abbia cessato l’esercizio della professione.

Tanto premesso, la responsabilità dei componenti le commissioni tributarie è regolata dall'art. 14 del citato D.Lgs. n. 545/1992, secondo il quale nei confronti degli stessi "si applicano le disposizioni della legge 13 aprile 1988, n. 117, concernente il risarcimento dei danni cagionati nell'esercizio delle funzioni giurisdizionali". In forza di tale rinvio risultano rilevanti, in particolare, gli artt. 2 e 3 della citata legge n. 117/1988, che così recitano:

- all'articolo 2:

"Chi ha subito un danno ingiusto per effetto di un comportamento, di un atto o di un provvedimento giudiziario posto in essere dal magistrato con dolo o colpa grave nell'esercizio delle sue funzioni ovvero per diniego di giustizia può agire contro lo Stato per ottenere il risarcimento dei danni patrimoniali e anche di quelli non patrimoniali che derivino da privazione della libertà personale.

Nell'esercizio delle funzioni giudiziarie non può dar luogo a responsabilità l'attività di interpretazione di norme di diritto né quella di valutazione del fatto e delle prove.

Costituiscono colpa grave:

- a) la grave violazione di legge determinata da negligenza inescusabile;*
- b) l'affermazione, determinata da negligenza inescusabile, di fatto la cui esistenza è incontrastabilmente esclusa dagli atti del procedimento;*
- c) la negazione, determinata da negligenza inescusabile, di un fatto la cui esistenza risulta incontrastabilmente dagli atti del procedimento (...)"*

- all'articolo 3:

"Costituisce diniego di giustizia il rifiuto, l'omissione o il ritardo del magistrato nel compimento di atti del suo ufficio, quando, trascorso il termine di legge per il compimento dell'atto, la parte ha presentato istanza per ottenere il provvedimento e sono decorsi inutilmente, senza giustificato motivo, trenta giorni dalla data di deposito in cancelleria. Se il termine non è previsto, debbono in ogni caso decorrere inutilmente trenta giorni dalla data del deposito in cancelleria dell'istanza volta ad ottenere il provvedimento".

Sulla base della congiunta lettura delle disposizioni in esame si possono, pertanto, evincere alcune conclusioni e formulare alcune considerazioni:

- a) il giudice tributario risponde esclusivamente per i danni patrimoniali eventualmente cagionati nell'esercizio delle proprie funzioni – con esclusione dei danni di natura non patrimoniale – posto che le Commissioni Tributarie non possono adottare provvedimenti restrittivi della libertà delle parti interessate dal procedimento;
- b) la responsabilità del giudice tributario può derivare da una duplice tipologia di comportamento illecito:
 - da un "diniego di giustizia";
 - da un comportamento, atto o provvedimento "posto in essere dal magistrato con dolo o colpa grave nell'esercizio delle sue funzioni";
- c) quanto al primo profilo, dalla definizione di "diniego di giustizia" fornita dall'art. 3 citato sembra potersi desumere che il correlativo divieto configura una obbligazione "di risultato": la responsabilità sorge, infatti, in relazione

- alla ingiustificata omissione (o al ritardo) nell'adozione di un provvedimento che si configura come atto dovuto, nonostante una specifica istanza formulata in tal senso presentata da una delle parti. Sicché – salva la dimostrazione, da parte del giudice, della sussistenza di un “giustificato motivo” – l'omissione o il ritardo formano di per sé titolo di responsabilità, a prescindere da qualsivoglia considerazione circa il profilo soggettivo della condotta del magistrato;
- d) quanto al secondo profilo, la responsabilità per gli altri comportamenti, atti o provvedimenti posti in essere nell'esercizio della funzione giurisdizionale presuppone – oltre, naturalmente, alla necessaria presenza di un danno subito dalla parte e di un nesso causale tra questo ed il comportamento del giudice – la presenza di un elemento soggettivo consistente nel dolo o nella colpa grave;
 - e) quanto alla identificazione degli estremi della colpa grave, l'elencazione recata dal 3° comma del citato art. 2 – a prescindere dalla qualificazione della stessa come esaustiva o puramente esemplificativa – indica che elemento costitutivo della stessa sia comunque rappresentato da una “negligenza inescusabile” del giudice;
 - f) dal coordinamento del comma 2° – in base al quale “non può dar luogo a responsabilità l'attività di interpretazione di norme di diritto né quella di valutazione del fatto e delle prove” – con le restanti parti dell'articolo emerge altresì che l'eventuale errore commesso dal giudice tributario non è di per sé causa di responsabilità, salvo che lo stesso configuri l'ipotesi di dolo o di colpa grave (e pertanto, in particolare, salva l'ipotesi che alla base dell'erroneo giudizio si ponga una “inescusabile negligenza”).

In definitiva, se la responsabilità per “diniego di giustizia”, come sopra definito, può configurare una obbligazione di risultato, quella derivante dagli altri comportamenti, atti o provvedimenti sembra invece atteggiarsi a obbligazione “di mezzi”; sicché il magistrato tributario non potrà essere chiamato a rispondere dei danni eventualmente cagionati ove risulti che il suo operato si sia informato a criteri di idonea diligenza (ovvero, per utilizzare l'espressione di legge, ove non consti una “inescusabile negligenza”).

6.2. *La funzione di revisore di enti pubblici*

Ai sensi dell'art. 240 del D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (“testo unico degli enti locali” o TUEL), i revisori degli enti pubblici “*rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario. Devono inoltre conservare la riservatezza sui fatti e documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio*”.

La norma appare chiaramente modellata sulla base dell'art. 2407 del Codice Civile, che disciplina la responsabilità dei sindaci di società di capitali (in merito alla quale si rinvia ai precedenti paragrafi 4.3, 4.4 e 4.5). Proprio in forza di tale parallelismo, già anteriormente alla riforma del diritto societario, peraltro, la dot-

trina era orientata a ritenere che il parametro della diligenza richiesta dovesse correttamente valutarsi non alla stregua del primo comma dell'art. 1176, Cod. Civ. (con riferimento, cioè, al "buon padre di famiglia"), bensì del secondo comma dello stesso articolo, tenendo conto della natura intrinsecamente professionale dell'attività del revisore (il quale, infatti, ai sensi dell'art. 234 TUEL è scelto tra gli iscritti agli albi dei revisori contabili, dei ragionieri o dei dottori commercialisti): ne consegue che la diligenza richiesta è quella dell' "avveduto revisore contabile esterno indipendente" il quale "pur non dovendo assicurare il risultato della corretta e veritiera rappresentazione contabile dei fatti gestionali, deve tendere alla migliore realizzazione possibile dell'incarico"; ciò che presuppone "una diligenza particolarmente qualificata dalla perizia e dall'impiego degli strumenti tecnici adeguati al tipo di attività dovuta" (CENTRO STUDI RAGIONIERI, *Revisione degli enti locali*, Milano, 1998, pag. 30; conforme P. L. REBECCHI, *Osservazioni in tema di revisione contabile degli enti pubblici*, in *Controllo legale dei conti*, 2002, VI, pag. 665). Tali considerazioni appaiono ancor più condivisibili alla luce del "nuovo" art. 2407, Cod. Civ. che, come si è visto, ha esplicitato il principio della "professionalità e diligenza richieste dalla natura dell'incarico" in capo ai sindaci.

Sul punto si ritiene opportuno formulare due ulteriori osservazioni:

- la natura del rapporto intercorrente tra ente pubblico e revisore configura la responsabilità di quest'ultimo come contrattuale (cfr. B. QUATRARO, *La responsabilità civile della società di revisione e la responsabilità penale del revisore contabile*, in *Controllo legale dei conti*, 1997, pag. 29 e segg.);
- quanto all'eventuale applicabilità della parziale esimente di cui all'art. 2236, Cod. Civ. (cfr. paragrafo 2), in dottrina si è ritenuto che "l'elevata qualificazione professionale del revisore (...) non consente agevolmente di individuare situazioni in cui vengano a porsi 'problemi tecnici di speciale difficoltà', sicché il revisore sarà contrattualmente responsabile per inadeguatezza allo standard di diligenza previsto sia nel caso di dolo, sia nel caso di colpa grave o lieve" (P. L. REBECCHI, *Osservazioni in tema di revisione contabile*, cit., pag. 667).

Merita, infine, ricordare che – ai sensi dell'art. 239, comma 1, lett. e) del TUEL, i revisori devono tempestivamente riferire all'organo di gestione dell'ente circa le eventuali riscontrate "gravi irregolarità di gestione, con contestuale denuncia ai competenti organi": tale norma si configura specificamente come una possibile fonte di responsabilità per i revisori, sia nell'ipotesi in cui – per negligenza – i revisori non riscontrino irregolarità esistenti, sia in quella in cui essi, pur avendo accertato le predette irregolarità, ne omettano la comunicazione o la denuncia.

7. Responsabilità in materia di riciclaggio

La materia è regolata dal D.Lgs. 20 febbraio 2004, n. 56, riguardante l'“ *Attuazione della direttiva 2001/97/CE, recante modifica della direttiva 91/308/CEE del Consiglio relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività illecite*”¹.

Il provvedimento, recependo nell'ordinamento nazionale le disposizioni comunitarie dettate con la direttiva 2001/97/CE, ha introdotto numerose importanti previsioni normative riguardanti alcune categorie professionali, tra le quali vi sono anche gli iscritti agli albi dei ragionieri e dei dottori commercialisti, nonché nel registro dei revisori contabili.

In particolare, il decreto prescrive l'osservanza degli obblighi in materia di antiriciclaggio, già vigenti per altre categorie di soggetti. Si tratta, in questo senso, dell'estensione ai professionisti degli obblighi strumentali alla prevenzione dell'utilizzo del sistema economico e finanziario a fini di riciclaggio, delineati dal D.L. 3 maggio 1991, n. 143 (convertito dalla legge 5 luglio 1991, n. 197), meglio noto come “legge antiriciclaggio”.

Il delitto di riciclaggio (art. 648-*bis* c.p.) è commesso da chiunque sostituisce o trasferisce denaro proveniente da delitto non colposo (es. frode fiscale) ovvero compia altre operazioni in modo da ostacolare la loro provenienza delittuosa.

In particolare, gli obblighi gravanti sugli operatori interessati – da adempiere nei termini e secondo le modalità stabilite con apposito decreto, da emanarsi da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze – riguardano essenzialmente:

- a) l'identificazione di chiunque compie operazioni che comportano trasmissione o movimentazione di mezzi di pagamento di qualsiasi tipo, che siano di importo superiore a € 10.329,14 (anche se realizzate mediante più disposizioni di importo individualmente inferiore al limite, effettuate in momenti diversi ma costituenti parti di un'unica operazione complessiva);
- b) la conservazione, in un apposito archivio informatico, delle informazioni relative a ciascuna operazione (la data e la causale dell'operazione, l'importo dei singoli mezzi di pagamento, le complete generalità ed il documento di identificazione di chi effettua l'operazione, nonché le complete generalità dell'eventuale soggetto per conto del quale l'operazione stessa viene eseguita);
- c) la segnalazione, alla competente autorità di vigilanza (U.I.C.) delle “operazioni sospette”, ossia di “*ogni operazione che per caratteristiche, entità, natura, o per qualsivoglia altra circostanza conosciuta a ragione delle funzioni esercitate, tenuto conto anche della capacità economica e dell'attività svolta dal soggetto cui è riferita, induca a ritenere, in base agli elementi a disposizione, che il danaro, i beni o le utilità oggetto delle operazioni medesime possano provenire dai delitti previsti dagli articoli 648-*bis* e 648-*ter* del codice penale*”;

¹ Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 49 del 28 febbraio 2004 - S. O. n. 30.

- d) l'obbligo di segnalare altresì le eventuali infrazioni, di cui si abbia notizia in relazione alla propria attività, all'obbligo di avvalersi di intermediari finanziari abilitati per il trasferimento di contanti ovvero di strumenti al portatore per un importo superiore ad € 12.500;
- e) un generale obbligo di "collaborazione attiva" con le autorità di vigilanza ai fini dell'applicazione della normativa antiriciclaggio nel suo complesso.

Vale la pena rilevare come l'entrata in vigore gli obblighi indicati sub *a)*, *b)* e *c)* sia stata differita all'adozione di uno o più regolamenti attuativi (cfr. art. 8, comma 5, del D.Lgs. n. 56 del 2004), mentre le previsioni i sub *d)* e *e)* hanno prodotto i loro effetti a seguito dell'entrata in vigore del citato decreto n. 56 del 2004 (cfr. in materia la circolare del Consiglio Nazionale dei Ragionieri Commercialisti n. 11 del 2004).

Con riferimento alle sanzioni previste per il caso di violazione degli obblighi sopra indicati, le disposizioni della "legge antiriciclaggio" così come modificate dal decreto n. 56 del 2004 possono così riassumersi:

- l'omessa istituzione dell'archivio informatico è punita con l'arresto da sei mesi ad un anno e con l'ammenda da € 5.164,57 ad € 25.822,84;
- salvo che il fatto costituisca reato, l'omissione delle segnalazioni delle "operazioni sospette" è punita con una sanzione amministrativa pecuniaria dal 5% al 50% del valore dell'operazione stessa;
- l'omessa segnalazione delle infrazioni *sub d)* è punita con una sanzione amministrativa pecuniaria dal 3% al 30% dell'importo trasferito in violazione degli obblighi di legge;
- nel caso di violazione degli obblighi di "collaborazione attiva" con l'U.I.C., si applica una sanzione amministrativa pecuniaria da € 500 a € 25.000;
- il mancato rispetto del provvedimento di sospensione adottato ai sensi dell'articolo 3, comma 6, della legge antiriciclaggio² è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da € 500 a € 200.000.

I soggetti abilitati sono altresì tenuti all'obbligo di riservatezza circa le operazioni di cui vengono a conoscenza in virtù della propria attività. La violazione di tale obbligo è punita, salvo che il fatto costituisca reato, con l'arresto da sei mesi ad un anno o con l'ammenda da € 5.164,57 ad € 51.645,69.

Non può d'altronde trascurarsi di evidenziare la norma che consente ai professionisti di non segnalare operazioni sospette se le relative informazioni e notizie sono acquisite "nel corso dell'esame della posizione giuridica del loro cliente o dell'espletamento dei compiti di difesa o di rappresentanza del medesimo in un procedimento giudiziario o in relazione a tale procedimento, compresa la consulenza sull'eventualità di intentare o evitare un procedimento". Come si è osservato in dottri-

² "L'Ufficio italiano dei cambi, anche su richiesta degli organi investigativi di cui al comma 4, lettera f), può sospendere l'operazione per un massimo di quarantotto ore, sempre che ciò non possa determinare pregiudizio per il corso delle indagini e per l'operatività corrente degli intermediari, dandone immediata notizia agli organi investigativi medesimi" (art. 3, comma 6, del D.L. n. 143/91).

na (R. Razzante, *Guerra al riciclaggio di soldi sporchi*, in Italia Oggi, 08/11/2003, pag. 35): “la vaghezza e ampiezza della formula lascerà spazi incolmabili per interpretazioni a soggetto delle discriminanti appena elencate. Esaminare infatti la posizione giuridica di un cliente è atto sempre dovuto e propedeutico a qualsivoglia procedimento o consulenza, per cui ciò parrebbe vanificare l’obbligo in parola”.

Va, infine, osservato che le sanzioni di cui sopra – salva l’esimente appena ricordata – trovano applicazione in relazione all’aspetto oggettivo dell’omesso adempimento degli obblighi di legge, in via del tutto indipendente rispetto ai profili soggettivi di dolo o colpa del soggetto abilitato.

8. Responsabilità in materia di privacy

Un particolare profilo di responsabilità applicabile a tutti i professionisti e, tra questi, anche ai ragionieri e dottori commercialisti, riguarda la violazione dei principi che regolano la tutela dei dati personali³. Il Codice della Privacy (introdotto con D.Lgs 30 giugno 2003, n. 196) prevede infatti una varietà di irregolarità che comportano responsabilità civile, amministrativa o anche penale (Codice Privacy, parte III, libro III, interamente dedicato alle sanzioni). Si farà cenno ai soli casi di responsabilità civile ed amministrativa.

Innanzitutto il Codice in materia di tutela di dati personali sancisce il principio per cui “Chiunque cagiona danno ad altri per effetto del trattamento di dati personali è tenuto al risarcimento ai sensi dell’articolo 2050 del codice civile”. In sostanza il legislatore equipara il trattamento dati personali all’esercizio di un’attività pericolosa, da qui discende l’esposizione al medesimo tipo di responsabilità. In altre parole, in tutti quei casi in cui non si ottemperi agli obblighi di tutela dei dati prescritti dal codice (come, per esempio, l’adozione delle idonee e preventive misure di sicurezza previste dall’art. 31) ci si espone a responsabilità civile. L’entità del danno causato dovrà essere stabilita con valutazione riferita al caso concreto.

Aldilà di questa generica responsabilità civile, il legislatore della Privacy individua una serie di violazioni e relative sanzioni amministrative che possono essere così sintetizzate:

- a) **Omessa o inidonea informativa**: Prima di procedere al trattamento dei dati è necessario fornire idonea informativa all’interessato ai sensi dell’art. 13 del codice. L’art. 161 prevede per l’omessa o inidonea informativa sanzioni diversificate a seconda della tipologia di dati oggetto di trattamento:
- il pagamento di una multa da 3.000 a 18.000 € per i dati personali;
 - nei casi di dati sensibili o giudiziari o di trattamenti che presentano rischi specifici, la multa varia dai 5.000 fino ai 30.000 €.

³ Sulla disciplina della privacy, con particolare riferimento alla professione economico-contabile, cfr. Circolare Fondazione Luca Pacioli “*La disciplina sulla privacy. Aggiornamento sugli adempimenti*”, documento n. 13/2004.

In entrambi i casi, inoltre, l'importo dovuto può essere aumentato fino al triplo qualora risulti inefficace in virtù delle condizioni economiche del contravventore.

b) *Violazioni relative a dati già trattati.* L'art. 162 del codice sanziona la cessione dei dati effettuata in violazione delle norme di legge con il pagamento di una somma dai 5.000 ai 30.000 €.

c) *Omessa o incompleta notificazione al Garante.* l'art. 163 prevede per chi non provveda tempestivamente alla notificazione dei dati al Garante, o indichi notizie incomplete, la sanzione del pagamento di una somma da 10.000 a 60.000 €. Tale responsabilità, però, non grava sui ragionieri e dottori commercialisti in quanto non tenuti all'adempimento della notificazione.

d) *Omessa informazione o esibizione dei documenti richiesti dal Garante.* Il codice all'art. 164 prevede che chiunque omette di fornire informazioni o di esibire i documenti richiesti dal Garante è punito con una multa dai 4.000 ai 24.000 €.

In tutti i casi sin qui previsti può essere applicata la sanzione amministrativa accessoria della pubblicazione dell'ordinanza – ingiunzione in uno o più giornali (art. 165).

FONDAZIONE LUCA PACIOLI