

il Giurista del Lavoro

Mensile di approfondimento giuridico, fiscale, previdenziale e assicurativo in materia di lavoro

Dicembre
2010

Sommario

Approfondimenti

Contratto a termine: ricorsi giudiziari e risarcimento dopo il Collegato Lavoro

di Adalberto Perulli 2

Tutela dell'immagine del datore di lavoro e diffusione di informazioni tramite social network

di Evangelista Basile
e Luca Traficante 7

Fusione di società mediante incorporazione e reintegrazione del lavoratore illegittimamente licenziato

di Daniele Iarussi 14

Collocamento mirato: rifiuto all'assunzione del lavoratore disabile

di Andrea Morone 21

Consulenti del lavoro: consulenza fiscale e contabile

di Pietro Scudeller 26

Clausole e accordi

Tipizzazione dei motivi e impugnazione del licenziamento dopo il Collegato Lavoro

di Evangelista Basile
e Luca Vannoni 34

Osservatorio Giurisprudenziale a cura di Romina Dalzini 43

Ultime dalla Cassazione a cura di Romina Dalzini 47

Supplemento Monografico

Commento al Testo Unico sulla sicurezza del lavoro 10ª ed ultima parte
di Daniele Iarussi

Consulenti del lavoro: consulenza fiscale e contabile

PIETRO SCUDELLER

La Cassazione civile, con sentenza n. 14085 dell'11 giugno 2010 della II Sezione, ha riconosciuto ad un consulente del lavoro la legittima spettanza di compensi per attività di contabilità, consulenza fiscale, dichiarazione dei redditi, richiesta di certificati presso la camera di commercio, negando che tali attività possano considerarsi riservate ai dottori o ragionieri commercialisti.

Anche in questo caso, come in molti altri precedenti giurisprudenziali¹, per riconoscere competenza ai consulenti del lavoro in materia di consulenza contabile e fiscale, la Cassazione si limita ad affermare che il loro svolgimento da parte di un consulente del lavoro è lecito sol in quanto tali attività non sarebbero riservate ai dottori commercialisti, bensì libere e quindi svolgibili, anche professionalmente, da chiunque (e sol per tale ragione anche da un consulente del lavoro).

La soluzione del problema in questi termini è quasi tralatizia in giurisprudenza², ma proprio per questo quasi sempre affermata senza alcun approfondimento, bensì rinviando alla giurisprudenza precedente.

Ma mentre nelle prime sentenze degli anni '80 e della prima metà degli anni '90 ciò poteva ritenersi corretto, in seguito tale giurisprudenza ha trascurato le innovazioni legislative nel frattempo intervenute, fino a diventare del tutto e gravemente obsolescente negli anni del nuovo secolo.

Va infatti affermata l'obsolescenza odierna di tali tesi, per il fatto che esse trascurano di prendere atto dell'evoluzione normativa più recente, che consente di affermare piuttosto la appartenenza tipica di tali attività alla professione di consulente del lavoro.

In altre parole si vuol qui affermare e dimostrare che i consulenti del lavoro non sono più, come si poteva forse affermare negli anni ottanta e primi novanta, legittimati a svolgere attività di consulenza fiscale e contabile sol perché esse non sono attività riservate ad altre categorie di professionisti, bensì perché tali attività fanno oramai parte del patrimonio tipico della professionalità del consulente del lavoro, riconosciuta oggi da plurime fonti normative (semmai il dubbio vero che ci si potrebbe porre oggi - ma i limiti di spazio del presente intervento non lo consentono - è

(1) Cfr., tra le altre, Cass. civ. 2 giugno 2008 n. 15530; Cass. civ. 30 maggio 2006 n. 12840, *Foro it. Mass.*, 1071; Cass. civ. 12 luglio 2004 n. 12874, *Foro it. Mass.*, Rep. 2005, voce *Avvocato* n. 97; Cass. pen. 27 gennaio 2000 n. 904, in *Corr. trib.* 25/2000, p. 1835; Cass. civ. 8 agosto 1997 n. 7359, *Foro it. Mass.*, Rep. 1997, voce *Professioni intellettuali*, n. 90; Corte Cost. 418 del 27.12.1996; Cass. pen. 23 aprile 1996 in *Cass. pen.* 1996, 2925, nota di PAOLINO DELL'ANNO; Cass. pen., sez. VI, 1 marzo 1996, in *Riv. dir. trib.* 1997, II, 267, nota di FORTUNA; Corte Cost. 345/1995; Cass. pen., sez. VI, 21 giugno-23 settembre 1993, n. 1093, in *Guida normativa* n. 17/1994, p. 33, Pretura Bolzano 3 agosto 1991, in *Foro it.* I, 2290, nota di PARROTTA; Pretura Roma 15 maggio 1989, in *Dir. prat. lavoro* n. 30/1989, p. 2077; Pretura Anagni 5 maggio 1988, in *Giur. merito* 1990, 599 (nota).

(2) Cfr. la giurisprudenza citata alla nota appena precedente.

se tali attività non debbano ritenersi riservate ai consulenti del lavoro, sia pur unitamente ad altri professionisti quali i commercialisti)³.

Occorre quindi ripercorrere la questione effettuando un *excursus* storico delle fonti disponibili, che consentirà di giungere inequivocabilmente all'affermazione suddetta.

In effetti nei primi anni successivi all'introduzione nel nostro ordinamento della legge regolativa della professione di consulente del lavoro, la nota L. 12 dell'11 gennaio 1979, vi fu subito il tentativo da parte dei commercialisti di affermare una propria competenza esclusiva in tali materie, in danno dei consulenti del lavoro, ai quali invece veniva negata.

In verità, anzi, ad essere ancor più precisi, tale competenza, sia pur entro certi limiti, non è mai stata messa in dubbio, poiché tra gli adempimenti per la gestione del personale rientrano necessariamente adempimenti contabili, amministrativi e fiscali, che sono però relativi alla gestione dei rapporti di lavoro (dipendente e assimilati): come noto, il consulente del lavoro deve infatti calcolare mensilmente le imposte dovute dal lavoratore dipendente, deve compilare le relative scritture contabili quali il cedolino paga e il libro matricola (oggi libro unico del lavoro), il registro degli infortuni, ecc.; deve predisporre la dichiarazione fiscale e contributiva del datore di lavoro quale sostituto d'imposta (il modello 770); analogamente per i modelli CUD, per i modelli 730, ecc. Il dubbio che si poneva era se, tuttavia, questa competenza consentisse al consulente del lavoro di estendere i suoi compiti anche all'intera contabilità di un datore di lavoro/contribuyente cliente e ad ogni altra dichiarazione fiscale.

Ebbene fin dall'inizio la partita vide vincitori, per così dire, i consulenti del lavoro.

Due sono stati i motivi principali del riconoscimento giurisprudenziale a tale estensione: il

primo si è basato sul fatto che l'art. 2 della legge professionale dei consulenti del lavoro, oltre ad attribuire agli stessi lo svolgimento di tutti gli adempimenti per l'amministrazione del personale (primo comma), enuncia che *"essi inoltre, su delega e in rappresentanza degli interessati, sono competenti in ordine allo svolgimento di ogni altra funzione che sia affine, connessa e conseguente a quanto previsto nel comma precedente"* (originario secondo, ora terzo, comma)⁴. Sicché si è ritenuto che affini e connesse si potessero considerare anche le altre scritture contabili e le altre dichiarazioni fiscali delle persone fisiche e giuridiche, come detto sopra, riconoscendo quindi una competenza generale ai consulenti del lavoro in materia fiscale e contabile.

In secondo luogo l'art. 30 del D.P.R. 26 ottobre 1972⁵ n. 636 sul contenzioso tributario affidava ai consulenti del lavoro competenza a rappresentare e difendere i contribuenti avanti le Commissioni tributarie, senza alcuna limitazione di oggetto; il che costituiva conferma di una preparazione generale in materia tributaria⁶.

Una conferma ulteriore ed importante si ricava, sotto il profilo ermeneutico, proprio dalla storia alquanto tormentata della norma sul contenzioso tributario e dal succedersi delle modifiche intervenute sulla stessa.

L'art. 30 della vecchia disciplina sul contenzioso tributario, che era contenuta nel D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636, prevedeva, infatti, che *"sia la parte che il procuratore speciale possono farsi assistere e rappresentare in giudizio da iscritti negli albi degli avvocati, procuratori, notai, dottori commercialisti, ingegneri, architetti, dottori in agraria, ragionieri, geometri, periti industriali, periti agrari, consulenti del lavoro, spedizionieri doganali ..."*.

Il D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 riformava la disciplina del contenzioso tributario, introducen-

(3) Escludono i non iscritti ad albi dalla possibilità di prestare, in modo continuativo e professionale, consulenza legale e tributaria sia Cass. civ., III Sez., 18 aprile 2007 n. 9237, in *Foro it.* 2007, I, 2400, sia Cass. pen., Sez. VI, 8 ottobre 2002 – 8 gennaio 2003, in *La previdenza forense*, 2003, 31. Cfr. anche Cons. Stato, Sez. VI, 30 ottobre 1992 – 17 maggio 1993 n. 358, in *Guida normativa* 15 giugno 1993 n. 115, p. 28.

(4) Per un commento sul nuovo secondo comma cfr. *ultra*.

(5) La professione esisteva, dunque, ed era altresì legislativamente riconosciuta da norme come quella qui in commento, già da prima dell'ottenimento di una legge istitutiva e regolatrice della professione, la legge 12 del 1979.

(6) Cfr., al riguardo, la ben articolata motivazione, tra le altre, di Pretura di Bolzano 3 agosto 1991, in *Foro it.* 1992, I, 2290 e ss.

do peraltro maggiori difficoltà tecniche di tipo processuale, e, all'art. 12, prevedeva, al secondo comma, quanto segue: *"Sono abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, gli avvocati, i procuratori legali, i dottori commercialisti, i ragionieri e i periti commerciali. Sono altresì abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, i consulenti del lavoro per le materie concernenti le ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati e gli obblighi di sostituto d'imposta, relativi alle ritenute medesime, gli ingegneri, gli architetti, i geometri..."*⁷.

La competenza generale prima ricavabile dalla norma nella sua formulazione originaria veniva quindi limitata espressamente alle sole materie strettamente inerenti i rapporti di lavoro ("dipendente e assimilati").

Ciò tuttavia provocava la sollevazione della categoria dei consulenti, che finì per vincere la battaglia, ottenendo, sia pur diversi anni dopo, una nuova modifica della norma: con il D.L. 30.09.2005 n. 203, convertito in legge 2.12.2005 n. 248, l'art. 12 veniva modificato, assumendo la seguente attuale forma: *"Sono abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, gli avvocati, i dottori commercialisti, i ragionieri e i periti commerciali, nonché i consulenti del lavoro purché non dipendenti dall'amministrazione pubblica. Sono altresì abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, gli ingegneri, gli architetti, i geometri, ..."*.

Sicché proprio la categoria dei consulenti del lavoro venne spostata dall'elenco di quelle a competenza limitata all'elenco di quelle a competenza generale.

Ciò conferma innegabilmente la competenza generale, appunto, dei consulenti del lavoro in campo tributario.

Ma la competenza generale in materia fiscale ed altresì contabile dei consulenti del lavoro trovava poi altre, numerose conferme anche in ulteriori fonti.

Innanzitutto la tariffa professionale (D.M. 15 luglio 1992 n. 430): per le attività in ambito contabile e fiscale, che siano estranee all'ambito lavoristico, estranee cioè alla fiscalità dei rapporti di lavoro gestiti (sui quali i consulenti del lavoro godono di una vera e propria riserva prevista dalla citata Legge Professionale, con la precisazione che essa non è tuttavia esclusiva⁸) prevede un titolo, il quarto, dedicato alle *"prestazioni amministrative, contabili e tributarie"*, nel quale, per tutte tali prestazioni, l'art. 27 rinvia alla necessità di applicare *"le corrispondenti voci della tariffa professionale dei ragionieri e periti commerciali"*.

Quanto poi alla specifica competenza in materia contabile, essa è assicurata anche sia dal fatto che tra i titoli di studio richiesti per l'iscrizione all'albo vi è, sia pur alternativo con altri giudicati equipollenti, la laurea in economia e commercio, sia il fatto che nelle prove dell'esame di Stato si prevede una prova scritta *"teorico-pratica sul diritto tributario"* e una prova orale sulla seguente, tra le altre, materia: *"nozioni generali sulla ragioneria, con particolare riguardo alla rilevazione del costo del lavoro e della formazione del bilancio"*.

Infine si sono succedute in tempi più recenti varie norme ulteriori, che hanno reso il quadro inequivocabile: vediamole, in ordine cronologico.

Il comma 3 dell'art. 3 del D.P.R. 22.07.1998 n. 322, in tema di trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali, enuncia: *"Ai soli fini della presentazione delle dichiarazioni in via telematica mediante il servizio telematico Entratel si considerano soggetti incaricati della trasmissione delle stesse:*

a) gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro;

(7) Le sottolineature sono sempre evidentemente del sottoscritto.

(8) Cfr. l'art. 1 L. 11.01.1979 n. 12: *"Tutti gli adempimenti in materia di lavoro, previdenza ed assistenza sociale dei lavoratori dipendenti, quando non sono curati dal datore di lavoro, direttamente od a mezzo di propri dipendenti, non possono essere assunti se non da coloro che siano iscritti nell'albo dei consulenti del lavoro ..., nonché da coloro che siano iscritti negli albi degli avvocati, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali..."*.

b) i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria;

c) le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori ...".

I consulenti del lavoro sono qui affiancati (come già nell'ultima novella sul contenzioso tributario) a dottori commercialisti e ragionieri: sono queste le tre categorie di professionisti giuridico-contabili, che qui vengono indicati come i primi soggetti preposti all'invio delle dichiarazioni fiscali.

Il D.Lgs. 241 del 9 luglio 1997 (come integrato dall'art. 1 del D.Lgs. 28 dicembre 1998 n. 490) introduceva i centri di assistenza fiscale e gli istituti del visto di conformità (cd. visto leggero) e della asseverazione: l'art. 35, comma 3, del medesimo decreto autorizzava a rilasciare visti di conformità ed asseverazioni i soggetti di cui alle lettere a) e b) del terzo comma dell'art. 3 D.P.R. 322/1998, cioè gli appena sopra menzionati dottori commercialisti, ragionieri e consulenti del lavoro, nonché periti tributari⁹: Comma 1: "Il responsabile dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32, comma 1, lettere a), b) e c), su richiesta del contribuente:

a) rilascia un visto di conformità dei dati delle dichiarazioni predisposte dal centro, alla relativa documentazione e alle risultanze delle scritture contabili, nonché di queste ultime alla relativa documentazione contabile;

b) assevera che gli elementi contabili ed extracontabili comunicati all'amministrazione finanziaria e rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore corrispondono a quelli risultanti dalle scritture contabili e da altra documentazione idonea". Comma 3: "I soggetti indicati alle lettere a) e b), del comma 3 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della repubblica 22 luglio 1998 n. 322, abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni, rilasciano, su

richiesta dei contribuenti, il visto di conformità e l'asseverazione di cui ai commi 1 e 2, lettera a), del presente articolo relativamente alle dichiarazioni da loro predisposte".

Il visto di conformità rappresenta dunque un'attestazione del professionista nella quale dichiara:

- che i dati esposti nel modello corrispondono alle risultanze della relativa documentazione e alle norme in materia;
- che è stata verificata la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie;
- che vi è corrispondenza tra i dati riportati in dichiarazione e le risultanze delle scritture contabili e tra queste e la relativa documentazione.

La circolare n. 134 del 1999 dell'Agenzia delle Entrate inoltre, con riguardo alle dichiarazioni iva, ha precisato che i controlli preliminari per il rilascio del visto "sono finalizzati ad evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili, delle imposte e delle ritenute nonché nel riporto delle eccedenze risultanti dalle precedenti dichiarazioni" oltre alla "verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione".

Si tratta quindi di attività tipicamente contabili, che richiedono il controllo delle scritture contabili e la verifica della loro regolarità formale: esse presuppongono quindi una specifica competenza contabile in capo, tra gli altri, ai consulenti del lavoro.

L'art. 36 del D.Lgs. 241/1997, al primo e secondo comma, prevede inoltre:

"1. I revisori contabili iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro che hanno esercitato la professione per almeno cinque anni possono effettuare, ai soli fini fiscali, la certificazione di cui al comma 2 nei riguardi dei contribuenti titolari di redditi d'impresa in regime di contabilità ordinaria, anche per opzione, sempreché hanno

(9) Ai quali si sono aggiunti poi, a mezzo di successivi decreti, altri soggetti, tra i quali gli avvocati ed i revisori contabili (D. Min. Finanze 12.7.2000).

tenuto le scritture contabili dei contribuenti stessi nel corso del periodo d'imposta cui si riferisce la certificazione.

2. La certificazione tributaria può essere rilasciata a condizione che nei confronti del medesimo contribuente siano stati altresì rilasciati il visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), e, qualora siano applicabili le disposizioni concernenti gli studi di settore, l'asseverazione di cui alla lettera b) dello stesso comma 1 dell'articolo 35 e il soggetto incaricato abbia accertato l'esatta applicazione delle norme tributarie sostanziali ed eseguito gli adempimenti, i controlli e le attività indicati annualmente con decreto del Ministro delle finanze¹⁰.

Si tratta del c.d. "visto pesante" per il quale, oltre a quanto previsto dall'art. 35, viene richiesto che si accerti "l'esatta applicazione delle norme tributarie sostanziali" e si proceda all'asseverazione degli elementi contabili ed extracontabili rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore (art. 3 del D.M. n. 164/1999).

Un'attività, anche in questo caso, ancor più delicata della precedente, che richiede addirittura controlli di tipo sostanziale sempre sulle scritture contabili e sulla corrispondenza di esse sia ai dati aziendali, sia alle dichiarazioni fiscali conseguenti. La norma poi specifica che i soggetti legittimati debbono avere sia un'esperienza minima quinquennale, sia aver "tenuto le scritture contabili dei contribuenti stessi nel corso del periodo d'imposta cui si riferisce la certificazione".

Vi è dunque qui l'espressa ed inconfutabile indicazione di legge circa la competenza dei consulenti del lavoro a tenere scritture contabili per conto di qualsiasi contribuente, sia esso persona fisica o giuridica.

Infine anche il D.M. 29 dicembre 2004, di attuazione della previsione di riserva di cui all'art. 2397 c.c. per i componenti di collegi sindacali nelle società per azioni, enuncia: "I membri del collegio sindacale, previsti dal secondo comma dell'articolo 2397 del codice civile, possono essere scelti fra gli iscritti negli albi professionali tenuti dai seguenti ordini e collegi vigilati dal

Ministero della giustizia: a) Avvocati; b) Dottori commercialisti; c) Ragionieri e periti commerciali; d) Consulenti del lavoro".

Ovviamente per svolgere attività di sindaco in una società non è necessario avere competenze contabili, e tuttavia se da un lato appare significativo che anche in questo caso i consulenti del lavoro vengano appaiati ai commercialisti, dall'altro va ricordato che tra le mansioni del collegio sindacale vi è anche quella della vigilanza su "...l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società..." (art. 2403 c.c.).

Infine si esamini la norma di cui alla L. 3.8.2009 n. 102 che, in sede di conversione del D.L. 1.7.2009 n. 78, ha introdotto l'obbligo del rilascio del visto di conformità, per l'utilizzo in compensazione dei crediti IVA superiori a € 15.000, sulle dichiarazioni dalle quali emerge il credito (al fine di confermare la veridicità del credito rispetto alle risultanze delle scritture e documenti contabili): anche in questo caso tra i soggetti autorizzati alla apposizione di tale visto, al suddetto fine, troviamo i consulenti del lavoro (pur essendo stati invece esclusi, ad esempio, avvocati, periti tributari e revisori contabili). In risposta ad interrogazione parlamentare il sottosegretario al Ministero dell'Economia e delle Finanze on. Daniele Molgora motivava tale limitazione con riferimento al fatto che "l'attività di controllo formale di cui è espressione il visto" può essere "richiesta solo a soggetti dotati di determinate professionalità"¹⁰. Anche questa recente legge attribuisce, dunque, ai consulenti del lavoro una particolare competenza in materia contabile e fiscale (che pur nega ad altri soggetti).

Va dunque, in conclusione, dato per assodato ed indiscutibile che i consulenti del lavoro non solo possano legittimamente svolgere prestazioni in materia contabile e tributaria, ma anche che esse siano, oggi, allo stato della legislazione attuale, prestazioni tipiche e caratteristiche della loro professione.

L'esame va tuttavia completato con l'analisi del secondo comma dell'art. 2 della L.P. (12/79), introdotto dal comma 10 dell'art. 3bis del D.L. 30

(10) Cfr. Sole 24 Ore 18.12.2009, *Il visto leggero sceglie tra gli intermediari*, di LUCA DE STEFANI.

settembre 2005 n. 203, nel testo integrato dalla relativa legge di conversione: esso attribuisce ai consulenti del lavoro competenza a svolgere "assistenza fiscale nei confronti dei contribuenti non titolari di reddito di lavoro autonomo e di impresa, di cui all'art. 34, comma 4, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241".

Ad una prima lettura frettolosa della norma potrebbe dedursi che questa norma, nell'attribuire specifica competenza ai consulenti del lavoro in materia di assistenza fiscale, la limiti allo svolgimento nei riguardi soltanto dei contribuenti non titolari di reddito di lavoro autonomo e di impresa, come se, dunque, i consulenti non fossero autorizzati a svolgere assistenza fiscale ad imprese e lavoratori autonomi.

Ma così non è: infatti, innanzitutto la stessa identica aggiunta alla legge professionale dei consulenti del lavoro è stata apportata, dalla stessa legge di conversione del D.L. 203/2005, anche alla legge professionale degli esperti contabili (per i consulenti v. il comma 10 dell'art. 3bis; per gli esperti contabili v. l'art. 7 *quinquies*), che ha introdotto la lett. f *bis* nell'art. 1, comma 4, del D.Lgs. 28.06.2005 n. 139; e nessuno dubita che gli esperti contabili non abbiano limitazioni in tal senso; inoltre, come sanno i pratici della materia, si è trattato di una espressa estensione di competenze per tali professionisti, che ha voluto eliminare l'anacronistico passaggio attraverso i c.a.f. delle dichiarazioni dei contribuenti, titolari di redditi diversi da quello di lavoro autonomo e d'impresa, predisposte dai liberi professionisti, ai quali è stato così consentito lo svolgimento di quelle attività di mero controllo formale delle dichiarazioni dei contribuenti persone fisiche che prima erano appunto riservate ai c.a.f.¹¹.

Se fino a qui si è dunque esaminata la possibilità di affermare in positivo la competenza dei consulenti del lavoro in materia contabile e fiscale,

con esito largamente positivo, ancor più facile è la verifica della correttezza della affermazione della giurisprudenza circa l'inesistenza, in negativo appunto, di riserve esclusive di competenza in tali ambiti per i commercialisti.

L'esame dell'assenza di tali esclusive consente altresì di specificare i confini degli ambiti di competenze tra le varie professioni simili di cui si sta discutendo.

L'articolo 27 della T.P. dei consulenti del lavoro citato enuncia: "Per le prestazioni di rappresentanza e patrocinio in materia tributaria, così come per quelle di consulenza ed assistenza non riservate per legge, si applicano le corrispondenti voci della tariffa professionale dei ragionieri e periti commerciali".

La sottolineatura qui posta serve ad evidenziare come, dunque, l'ambito di competenza dei consulenti del lavoro non possa ritenersi esteso fino al punto di invadere competenze altrui, per espressa riserva di legge: si tratta allora di verificare quali siano tali competenze ed ambiti riservati per legge ad altri professionisti: un primo esempio è facile da fare: i consulenti del lavoro non possono patrocinare liti tributarie in Cassazione, essendo il patrocinio avanti la Corte di Cassazione riservato agli avvocati (e neppure a tutti gli avvocati ma soltanto a coloro tra questi che siano iscritti all'albo speciale dei patrocinanti in Cassazione - cfr. art. 365 c.p.c. -, per l'iscrizione al quale esistono requisiti ulteriori rispetto a quelli previsti per l'iscrizione all'albo degli avvocati - cfr. art. 33 r.d.l. 1578/1933 -).

Ma esistono riserve di esclusiva previste dalla legge anche a favore dei dottori commercialisti (e tali quindi da escludere da tali ambiti anche ogni altro professionista appartenente ad albi diversi)?

Nella lettura dell'art. 1 D.P.R. 27.10.1953 n. 1067 si riscontra soltanto che ai dottori commercialisti

(11) Cfr. infatti la circolare n. 10 del 13/03/2006 dell'Agenzia delle Entrate che al punto 16 dice: "L'articolo 7-quinquies, comma 1, attribuisce anche agli iscritti al predetto Albo la competenza tecnica per l'espletamento dell'assistenza fiscale nei confronti dei contribuenti non titolari di reddito di lavoro autonomo e d'impresa, (di cui all'articolo 34, comma 4, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241) fino ad oggi di competenza dei centri di assistenza fiscale. Alla luce delle modifiche introdotte dall'articolo 7-quinquies, quindi, anche gli iscritti all'Albo, in relazione alla dichiarazione annuale dei redditi dei predetti contribuenti, svolgono le attività di cui all'art. 34, comma 3, lettere da c) a f), del d.lgs. n. 241 del 1997, ossia: verificano la conformità dei dati esposti nelle dichiarazioni alla relativa documentazione; consegnano al contribuente copia della dichiarazione elaborata e del prospetto di liquidazione delle imposte; comunicano ai sostituti d'imposta il risultato finale delle dichiarazioni stesse, ai fini del conguaglio a credito o a debito in sede di ritenuta d'acconto; inviano all'amministrazione finanziaria le dichiarazioni dei redditi e le scelte ai fini della destinazione dell'otto e del quattro per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche".

“è riconosciuta competenza tecnica” in alcune materie e che “formano oggetto della professione le seguenti attività”, cui segue uno specifico elenco. Al secondo comma l'assenza di riserva esclusiva di competenza in tali materie veniva in passato ribadita dal fatto che solo “normalmente” si indicava all'Autorità Giudiziaria ed alle pubbliche amministrazioni di affidare incarichi relativi alle materie di cui sopra agli iscritti all'albo dei dottori commercialisti. Nella L. 24.02.2005 n. 34, istitutiva dell'ordine unico dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (ex ragionieri commercialisti), sono state mantenute le dizioni precedenti (“è riconosciuta competenza tecnica” e “formano oggetto della professione le seguenti attività”), ancorché sia venuta meno la regola dell'attribuzione di incarichi nelle stesse materie “normalmente” agli iscritti all'albo.

Quanto alla consulenza fiscale e contabile, essa è sia inserita nell'elenco delle attività che la legge professionale riconosce come di competenza dei commercialisti, sia nella loro tariffa professionale (D.P.R. 10.10.1994 n. 645), ove (all'art. 33) sono indicati i compensi spettanti per “impianto e tenuta di contabilità”, distinti per contabilità ordinarie e contabilità semplificate; all'art. 34 i compensi per la formazione dei bilanci e all'art. 47 (“assistenza tributaria”), che fa rinvio alle tabelle 2 e 3, i compensi spettanti per le dichiarazioni fiscali.

Nella legge istitutiva del nuovo albo unico per dottori commercialisti ed esperti contabili, vi è poi, in relazione alle distinzioni di competenze tra dottori commercialisti da un lato ed esperti contabili dall'altro, una elencazione separata delle materie di competenza degli iscritti di ciascuna Sezione (maggiori quelle dei primi e minori quelle dei secondi).

Anche per tali professionisti, dunque, non vi è dubbio alcuno che tali attività siano tipiche della professione di dottore commercialista e di dottore esperto contabile (come indica quest'ultimo titolo stesso); ma nessuna espressione di queste norme riserva in via esclusiva ad essi lo svolgimento di queste attività.

Anzi il rispetto delle prerogative degli altri professionisti è espressamente affermato, con norma reciproca di quella vista per i consulenti del lavoro, anche all'ultimo comma dell'art. 1 del

D.Lgs. 28 giugno 2005 n. 139: “Sono fatte salve le prerogative attribuite dalla legge ai professionisti iscritti in altri albi”.

Se ne deve quindi dedurre che per i consulenti del lavoro (destinatari peraltro di una legge anteriore a quest'ultima, la quale, ciò nonostante, nulla ha innovato al riguardo) nelle materie indicate come di loro competenza dal citato art. 27 del D.M. 430 del 15.07.1992 (tariffa professionale) (fonte di diritto di livello regolamentare e secondario, ex art. 1 preleggi al c.c.), quali le prestazioni amministrative, contabili e tributarie (e con le specificazioni e gli arricchimenti derivanti dalle altre norme sopra esaminate), non vi è alcuna limitazione.

Se ciò vale per le prestazioni “amministrative, contabili e tributarie” e quant'altro sopra visto, lo stesso non può dirsi tuttavia per tutte le altre attività dei dottori commercialisti, poiché, al di là di quanto sopra previsto dalle leggi menzionate, vi sono poi altre norme che attribuiscono in via esclusiva ai commercialisti alcune attività specifiche, che devono quindi ritenersi riservate agli stessi: così è per l'attività di controllo di documenti contabili e di revisione contabile, per disposto dell'art. 5 del D.Lgs. 27 gennaio 1992 n. 88 (materia ora disciplinata ex novo, peraltro, dal D.Lgs. 27.1.2010 n. 39); così è poi per quei casi in cui la riserva a favore dei dottori commercialisti avviene unitamente a pari riserva anche ad altre, però limitate, categorie di professionisti: così nel già citato art. 12 D.P.R. 546/1992 sul contenzioso tributario; così pure, più di recente, per l'incarico di curatore fallimentare ex art. 28 della legge fallimentare, come pure per gli incarichi previsti negli artt. 67, 160 e 182 della stessa legge, che richiamano i soggetti di cui all'art. 28 (“avvocati, dottori commercialisti, ragionieri e ragionieri commercialisti”).

In tali casi non vi è dubbio alcuno che tali attività siano riservate in modo esclusivo ed assoluto ai soli professionisti indicati, caso per caso, dalla legge.

Infine va ricordato che tutte le attività dei consulenti del lavoro possono essere svolte anche dai dottori commercialisti ed esperti contabili e dagli avvocati, per espressa previsione in tal senso dell'ultima parte dell'art. 1 della L. 12/1979, all'unica condizione, per costoro, di semplice previa

vinciali) del lavoro delle province nel cui ambito territoriale intendono svolgere gli adempimenti di consulenza del lavoro¹².

I confini delle competenze tra i vari tipi di professionisti sembrano dunque oggi chiaramente definiti ed incontestabili: nessuna lite né problema di interpretazione dovrebbe più porsi al riguardo.

Peraltro tutte e tre queste professioni giuridico-contabili - consulenti del lavoro, dottori commercialisti ed esperti contabili - si sono date oramai il requisito della laurea (che fino a qualche anno fa era invece requisito solo dei dottori commercialisti), sostanzialmente parificandosi anche nel livello di preparazione culturale richiesta agli iscritti; ciò che, a mio parere, anche nell'interesse

della collettività, oltre che per semplificazione e risparmio di costi vari, potrebbe oramai suggerire, de iure condendo, di fonderle in una unica professione, mantenendo semmai all'interno di essa diverse specializzazioni.

In conclusione non resta che ribadire la grave obsolescenza, sia pur solo sotto il profilo motivazionale, delle sentenze, come quella in commento, che si limitano ad affermare la possibilità per i consulenti del lavoro di svolgere attività di assistenza e consulenza fiscale e contabile, sol perché tali attività non sono riservate ai commercialisti, senza prendere atto altresì che queste stesse attività sono anche una prerogativa tipica dei consulenti del lavoro, in virtù delle numerose fonti di legge che si sono esaminate.

(12) Per quel che riguarda gli avvocati, alcuni dubbi invero potrebbero residuare anche a loro riguardo: osservato che gli stessi possono svolgere attività di consulenza del lavoro (ex art. 1 L. 12/1979), potrebbe ritenersi che agli stessi, sicuramente dotati di competenza in materia economica e di diritto tributario, si possano estendere (per una sorta di proprietà transitiva) anche le previsioni derivanti dal tariffario dei consulenti del lavoro e quindi la competenza a svolgere "prestazioni amministrative, contabili e tributarie": per le prestazioni tributarie e amministrative (ad esempio la compilazione di una dichiarazione fiscale o un incarico di esecutore testamentario o la compilazione di una istanza ad una Camera di commercio) non pare possano esservi dubbi: sia per la preparazione degli avvocati in entrambi i campi del diritto tributario e del diritto amministrativo, sia perché le pratiche tributarie e amministrative rientrano anche nel tariffario forense (cfr. numeri 4 e 6 della Tariffa forense stragiudiziale); è poi frequente l'attribuzione di incarichi di curatore fallimentare, ma anche di amministratore di società ed aziende, ad avvocati; qualche dubbio invece residua a mio parere per le prestazioni contabili, che, pur essendo spesso ancillari e preparatorie di quelle tributarie, richiedono tuttavia anche quella preparazione ragionieristica sopra evidenziata, che gli avvocati non possono in alcun modo vantare: ed infatti, ad esempio, la citata L. 3.08.2009 n. 102 attribuisce solo ai consulenti del lavoro, ma non anche agli avvocati, competenze in materia di visto di conformità: creando così un corto circuito con la norma che tuttavia consente agli avvocati di svolgere attività di consulenza del lavoro.