



LINEE GUIDA

Verifica di fattispecie di incompatibilità con l'esercizio della Professione di Commercialista e di Esperto Contabile



a cura del Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Torino

VERIFICA DI FATTISPECIE DI INCOMPATIBILITÀ CON L'ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE DI COMMERCIALISTA E DI ESPERTO CONTABILE

a cura
del Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Torino

SOMMARIO

- 1 La normativa e i regolamenti
- 2 L'attività di valutazione e di vigilanza a cura del Consiglio dell'Ordine
- 3 La disamina di casistiche operative
 1. Posizioni di presunta incompatibilità fra Sindaci o Revisori di Società o Enti Locali ed assistenza professionale prestata agli Enti stessi
 2. Posizioni di socio di maggioranza o di legale rappresentante di società immobiliari per l'instestazione di patrimonio familiare
 3. Società Immobiliari: gestione patrimonio familiare o di mero godimento o conservativa
 4. Posizione di socio di società di capitali o di amministratore Unico o delegato in s.r.l. o s.p.a. avente attività commerciale
 5. Società di servizio di mezzi, strumentali o ausiliari e all'esercizio della professione
 6. Incarico di amministratore di un centro elaborazione dati nonché di svolgimento di attività di organizzazione di corsi formativi
 7. Attività d'impresa - Società di servizi
 8. Titolare dell'impresa familiare
 9. Società commerciale: "Procura speciale"
 10. Socio con procura speciale a singoli atti di gestione
 11. Preposto alla gestione tecnica ai sensi del DM 274/1997
 12. Socio e amministratore di cooperative
 13. Iscritto che svolge attività di lavoro subordinato
 14. Amministratore di condominio
 15. Docente presso istituti scolastici pubblici
 16. Docente Universitario
 17. Dipendente amministrativo di università statale
 18. Dipendente della P.A. - Casi particolari: personale delle Agenzie fiscali
 19. Società di Revisione
 20. Attività fiduciaria
 21. Promotore finanziario
 24. Trust e Trustee
 25. Attività d'impresa agricola
 26. Iscrizione nell'Albo degli spedizionieri doganali
 27. Attività non prevalente/abituale
 28. Amministratore unico in società che svolge attività di agente e rappresentante di commercio ovvero in società di recupero crediti, ex art. 115 TULPS, con previsione di provvigioni sui crediti incassati
 29. Iscrizione all'AIPO 30. Socio-lavoratore di start-up
 30. Socio-lavoratore di start-up

Allegato

La disciplina delle incompatibilità di cui all'art. 4 del D.Lgs. 28 giugno 2005, n. 139 a cura del CNDCEC

1 LA NORMATIVA E I REGOLAMENTI

- *Decreto Legislativo 28 giugno 2005, n. 139
Incompatibilità
Art. 4 - Art. 34, comma 8*
- *Note interpretative approvate dal CNDCEC il 13 ottobre 2010, aggiornate il 1° marzo 2012,
diffuse con nota informativa n. 26 in data 21 marzo 2012
La disciplina delle incompatibilità di cui all'art. 4 del D.Lgs. 28 giugno 2005, n. 139*

Per approfondimenti: www.odcec.torino.it



2 L'ATTIVITÀ DI VALUTAZIONE E DI VIGILANZA A CURA DEL CONSIGLIO DELL'ORDINE

Il Consiglio dell'Ordine si occupa della verifica della sussistenza di condizione di incompatibilità - ex art. 4 del D.Lgs. 139/2005 - con l'esercizio della Professione di Dottore Commercialista, Ragioniere Commercialista, Esperto Contabile, agendo d'ufficio, su impulso del Consiglio o dei Collegi di Disciplina ovvero su richiesta della Pubblica Amministrazione, delle Casse Previdenziali, dell'interessato.

Il Consiglio dell'Ordine è infatti chiamato ad accertare periodicamente la sussistenza dei requisiti di Legge in capo agli Iscritti (art. 12, comma 2, lettera e) dell'Ordinamento Professionale); tra tali requisiti rientra altresì l'assenza di cause di incompatibilità (art. 34, comma 8, dell'Ordinamento Professionale) la cui valutazione, qualora eccepita, è rilevante sia ai fini del mantenimento dell'iscrizione nell'Albo, sia in ambito deontologico e disciplinare.

Se, all'esito di procedimento di valutazione ad hoc, la causa di incompatibilità sussiste, il Consiglio dell'Ordine - fatta salva la facoltà dell'interessato di avvalersi delle disposizioni di cui all'art.34, comma 8, del D.Lgs. 139/2005 e, quindi, di richiedere il passaggio dall'Albo Ordinario all'Elenco Speciale ovvero la cancellazione per dimissioni - è tenuto a pronunciare la cancellazione d'ufficio dall'Albo Professionale; per contro se, all'esito del procedimento di valutazione, la causa di incompatibilità risulta acclarata ma rimossa, il Consiglio dell'Ordine può disporre relativa segnalazione di illecito all'organo disciplinare.

L'analisi e la valutazione sono disposte sulla scorta delle note interpretative **“La disciplina di incompatibilità di cui all'art. 4 del D.Lgs. 28/06/2005, n. 139”**, approvate dal CNDCEC il 13 ottobre 2010 ed aggiornate il 1° marzo 2012, qui accluse.

La valutazione della fattispecie di incompatibilità trae impulso dal disposto che l'esercizio della professione di Dottore Commercialista e di Esperto Contabile è incompatibile con l'esercizio, anche non prevalente né abituale, di talune professioni ed attività ovvero dell'attività di impresa in nome proprio o altrui.

Le citate linee guida pongono infatti particolare accento - in costanza di iscrizione nell'Albo Ordinario, Sezioni A e B - sull'esercizio di altre professioni - di Notaio e di Giornalista professionista - , sulla funzione di appaltatore di servizio pubblico - attività di concessionario della riscossione tributi e di promotore finanziario - , sull'esercizio di attività d'impresa, sui casi di esclusione, sulla prescrizione dell'azione e sulla competenza degli Ordini territoriali; sono corredate da ampia casistica commentata, con l'individuazione della fattispecie, della soluzione e delle note di commento.

L'esercizio della professione di Dottore Commercialista e di Esperto Contabile è incompatibile con l'esercizio, anche non prevalente, ne' abituale:

- della professione di notaio;
- della professione di giornalista professionista;
- dell'attività di impresa, in nome proprio o altrui e, per proprio conto, di produzione di beni o servizi, intermediaria nella circolazione di beni o servizi, tra cui ogni tipologia di mediatore, di trasporto o spedizione, bancaria, assicurativa o agricola, ovvero ausiliarie delle precedenti;
- dell'attività di appaltatore di servizio pubblico, concessionario della riscossione di tributi;
- dell'attività di promotore finanziario.

Per contro, l'incompatibilità è esclusa qualora l'attività, svolta per conto proprio, sia diretta alla gestione patrimoniale, ad attività di mero godimento o conservative, nonchè in presenza di società di servizi strumentali o ausiliari all'esercizio della professione, ovvero qualora il professionista rivesta la carica di amministratore sulla base di uno specifico incarico professionale e per il perseguimento dell'interesse di colui che conferisce l'incarico.

Tanto premesso, l'incompatibilità è esclusa, in caso di attività svolta per proprio conto:

- *quando è diretta alla gestione patrimoniale, mobiliare o immobiliare;*
- *quando è di mero godimento o conservativa;*
- *in presenza di società di servizi strumentali o ausiliari all'esercizio della professione, non a componente intellettuale.*

La strumentalità è prevista:

- *se la società ha come unico cliente il professionista;*
- *se il fatturato dell'iscritto è prevalente rispetto al fatturato della società imputabile allo stesso;*
- *quando il professionista riveste la carica di amministratore sulla base di uno specifico incarico professionale e per il conseguimento dell'interesse di colui che conferisce l'incarico (l'amministrazione e la liquidazione di aziende, di patrimoni e di singoli beni è una delle attività che formano l'oggetto della professione, ex art. 1, comma 1, lettera a) dell'Ordinamento Professionale).*

L'iscrizione nell'Albo non è consentita a tutti i soggetti ai quali, secondo gli ordinamenti loro applicabili, è vietato l'esercizio della libera professione.

Ulteriori aggiornamenti si sono, nelle more, susseguiti, anche attraverso i pareri e gli orientamenti a cura del servizio "Pronto Ordini" del CNDCEC, rivolto agli Ordini territoriali.

Tali pareri sono reperibili sul portale del CNDCEC; su istanza dell'interessato, la nostra Segreteria provvederà comunque al rilascio di copia di quanto richiesto.

La normativa in vigore, di costante attualità, trova fondamento nell'esigenza di tutelare l'indipendenza, l'onorabilità e l'imparzialità del Professionista e di garantire che questi agisca, nello svolgimento dell'attività professionale, nel rispetto degli interessi pubblici.

Come già segnalato in passato, siamo in attesa, da parte del CNDCEC, dell'aggiornamento delle linee guida di riferimento in materia di incompatibilità, le cui maglie potrebbero auspicabilmente allargarsi al fine di rendere l'attività professionale il più possibile aderente ed al passo con le esigenze e le richieste del mercato.

Vale la pena di rammentare che il parere in materia di incompatibilità espresso dall'Ordine Professionale è vincolante, per l'iscritto – salvo diverso esito di eventuale ricorso presso il CNDCEC – ai soli fini dell'esercizio della Professione e del mantenimento dell'iscrizione nell'Albo Ordinario ovvero nell'Elenco Speciale. L'analoga procedura di verifica, eventualmente disposta dalle Casse Previdenziali, d'ufficio o su impulso, potrebbe portare a risultanza di segno inverso, stante l'autonomia e l'indipendenza delle Istituzioni nei propri ambiti di azione.

In tal senso si sono espresse le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, prevedendo sia la facoltà di annullamento, da parte della Cassa, di periodi contributivi caratterizzati da condizione di incompatibilità.

tibilità con la professione, sia che il quinquennio prescritto per i controlli periodici non costituisca termine decadenziale.

Si precisa infine che il Consiglio dell'Ordine, in osservanza delle disposizioni di cui all'art. 12, comma 1., punto e), del D.Lgs. 139/2005, dispone, periodicamente, verifiche circa “.. *la sussistenza dei requisiti di legge...*” e di compatibilità attraverso dichiarazione sostitutiva di certificazione ex D.P.R. 445/2000, che tutti gli Iscritti sono chiamati a redigere; il Consiglio, per il tramite di Consiglieri all'uopo delegati, provvede quindi all'analisi e verifica di quanto riscontrato, anche con il metodo del campione, disponendo d'ufficio, laddove ritenuto utile o necessario, visure camerali circa le posizioni societarie dichiarate.

3 LA DISAMINA DI CASISTICHE OPERATIVE

A mero titolo indicativo segnaliamo:

1. Posizioni di presunta incompatibilità fra Sindaci o Revisori di Società o Enti Locali ed assistenza professionale prestata agli Enti stessi

Si tratta soprattutto di verificare che gli eventuali incarichi professionali svolti siano di carattere settoriale e specifico e non riguardino genericamente l'attività di formazione del bilancio ed attività connesse.

Sovente le questioni insorgono in esito ad espresse segnalazioni degli Organi di Polizia Tributaria, GDF o incaricati delle Agenzie delle Entrate in sede di verifica fiscale.

2. Posizioni di socio di maggioranza o di legale rappresentante di società immobiliari per l'intestazione di patrimonio familiare

Numerose questioni sorgono a seguito delle verifiche effettuate dalle Casse Nazionali presso i Registri delle Imprese e le Camere di Commercio per presunte incompatibilità che originano da presunzioni di svolgimento di attività di commercio e di impresa da parte dell'iscritto (interesse economico prevalente).

Ove non sia possibile escludere la partecipazione dell'iscritto in situazione economica prevalente, soccorre la specifica clausola dei "casi" esposti dal CNDCEC, allorquando si possa attestare e dimostrare che trattasi di società di pura gestione statica, che non svolga alcuna attività commerciale (a titolo di esemplificazione: attività di costruzione o compravendita abituale di immobili con carattere di imprenditorialità).

Può essere utile, a supporto, l'attestazione, da parte del Collega, circa l'assunzione di cariche per mandato scritto conferito da consoci per incarico professionale ricevuto e da dimostrare.

3. Società Immobiliari: gestione patrimonio familiare o di mero godimento o conservativa

Secondo le note interpretative della disciplina delle incompatibilità di cui all'art. 4 del D.Lgs. 139/2005, approvate dal Consiglio Nazionale, ed i Prontori Ordinamenti pubblicati in risposta ai quesiti posti dai diversi Ordinamenti territoriali, l'incompatibilità può ritenersi esclusa qualora l'attività di gestione immobiliare sia diretta alla pura gestione patrimoniale ovvero di mero godimento o meramente conservativa.

Pertanto, non si ravvisa una condizione di incompatibilità, qualora l'iscritto pur ricoprendo contemporaneamente la qualifica di socio di maggioranza e la carica di amministratore (ovvero altra carica da cui derivino poteri gestori) in società di persone o di capitali, gestisca il solo patrimonio immobiliare familiare, come avviene, per esempio, nell'ipotesi in cui gli immobili siano dati in locazione all'iscritto stesso oppure a componenti della sua famiglia; in tal modo l'attività di gestione immobiliare si configura come attività di pura gestione, finalizzata alla conservazione e valorizzazione dell'immobile stesso.

4. Posizione di socio di società di capitali o di amministratore Unico o delegato in s.r.l. o s.p.a. avente attività commerciale

Queste posizioni, assimilate a quelle del Collega socio accomandante in s.a.s., sono considerate generalmente compatibili tutte le volte che non riguardino quote maggioritarie o poteri individuali di gestione illimitati e non sottoposti alla verifica e riferimento ad un Consiglio di Amministrazione. Si tratta ovviamente di formarsi una convinzione circa l'incompatibile esercizio da parte del Collega di una attività commerciale imprenditoriale svolta con carattere di abitualità che, ad esempio, nelle situazioni di sfioramento di attività gestoria da parte di un socio accomandante, esporrebbe il socio al rischio di un fallimento in proprio.

5. Società di servizi o di mezzi, strumentali o ausiliarie all'esercizio della professione

Sono attività svolte dalle società alle quali il Collega in varie forme partecipa e attinenti:

- la tenuta della contabilità;
- l'invio telematico delle dichiarazioni e l'archiviazione delle stesse;
- la tenuta delle paghe;
- i servizi di segreteria per lo studio professionale;
- svariate attività di software.

Il secondo comma del citato art. 4, in fattispecie di svolgimento, da parte dell'Iscritto, di tali attività, stabilisce una deroga alla disciplina generale di incompatibilità, escludendola in presenza di società di servizi "strumentali o ausiliari" all'esercizio della Professione.

Nel commentare tale esclusione il CNDCEC limita però l'applicazione di tale deroga, condizionandola alla verifica della prevalenza del fatturato professionale sul fatturato della società di servizi.

La nota interpretativa argomenta tale limitazione, non presente nel testo normativo, affermando che la mancata prevalenza del fatturato professionale sul fatturato dell'attività di servizio rende non qualificabili come "strumentali" o "ausiliari" tali società, facendole quindi fuoriuscire dal campo di applicazione della deroga di cui al secondo comma del menzionato art. 4.

Dal documento si evince infatti che: *"... L'incompatibilità è senz'altro esclusa nel caso in cui la società di "mezzi" o di "servizi", in cui l'iscritto abbia un interesse economico prevalente e ricopra le cariche sopra descritte con ampi o tutti i poteri, abbia come unico cliente il professionista stesso..."* in quanto, in tal fattispecie, i servizi offerti dalla società sarebbero indubbiamente qualificabili come "strumentali" o "ausiliari".

Nel caso in cui (assai frequente) il CED avesse anche (o solo) clienti terzi, l'esclusione non opererebbe sempre ma solo in caso di prevalenza del fatturato individuale dell'Iscritto (di cui alla posizione IVA individuale e/o alla quota spettante del fatturato dello studio associato) rispetto alla quota parte di fatturato della società di servizi allo stesso imputabile.

Di norma tale verifica di prevalenza viene operata come media nell'ambito dell'ultimo quinquennio. Qualora la società di servizi sia partecipata da una pluralità di Iscritti all'Albo, la prevalenza di fatturato sopra descritta andrà determinata facendo riferimento alla percentuale di partecipazione agli utili del singolo Professionista.

In assenza di tale prevalenza, sempre secondo il documento, i servizi offerti da detto CED non possono qualificarsi come "strumentali" o "ausiliari" all'esercizio della Professione, facendo quindi fuoriuscire tale ipotesi della deroga di cui trattasi.

Al fine di verificare la sussistenza di una causa d'incompatibilità in capo ad un Iscritto all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in presenza di partecipazione nel capitale sociale di una società di servizi, occorre quindi procedere alle seguenti verifiche:

accertare la sussistenza della prevalenza della quota parte di fatturato della società di servizi allo stesso imputabile rispetto al proprio fatturato individuale;

accertare l'esistenza, in seno alla società di servizi, di un interesse economico prevalente; accertare l'esistenza di un concreto esercizio dell'attività d'impresa attraverso poteri (di fatto o di diritto) gestori.

Laddove sussistano le suddette condizioni si avrà una situazione d'incompatibilità rilevante ai sensi e per gli effetti di quanto disposto dal citato art. 4, D.Lgs. n. 139/2005.

In linea con quanto previsto per l'accertamento di una situazione d'incompatibilità da parte dell'Iscritto in presenza di una partecipazione nel capitale sociale di una qualsiasi società di capitali, occorre che egli abbia, nella società di servizi, un interesse economico prevalente e ricopra cariche societarie con ampi poteri gestionali.

Come indicato nella nota interpretativa a commento, l'interesse economico è prevalente quando il Professionista esercita un'influenza rilevante o notevole oppure il controllo sulla società. L'interesse economico è prevalente altresì quando l'investimento patrimoniale non è irrilevante con riferimento al patrimonio personale dell'Iscritto.

Tale influenza o controllo si ravvisa in presenza di tutte le situazioni di cui all'art. 2359 C.C..

La sola esistenza di un interesse economico prevalente di per sé non è sufficiente a rendere configurabile l'incompatibilità.

Sempre la nota interpretativa (ipotesi di Iscritto all'Albo socio unico di società di capitali) afferma che la posizione di socio prevalente di società di capitali è incompatibile con l'esercizio della Professione di Dottore Commercialista e di Esperto Contabile "... solo quando ad essa si abbini un concreto esercizio di attività d'impresa da parte dell'Iscritto, attraverso poteri (di fatto o di diritto) gestori".

In proposito si è espresso il CNDCEC in risposta ad un "Pronto Ordini" del 20 maggio 2013:

"... si ritiene pertanto che non sussista una situazione di incompatibilità se non laddove fosse riscontrabile in capo all'iscritto socio e preposto all'esercizio di impresa un effettivo potere gestionale svolto per soddisfare un proprio interesse economico prevalente".

6. Incarico di amministratore di un centro elaborazione dati nonché di svolgimento di attività di organizzazione di corsi formativi

Incarico di amministratore di un centro elaborazione dati nonché di svolgimento di attività di organizzazione di corsi formativi

Come noto, l'art. 4, co. 1, lett. c), del Decreto legislativo n. 139 del 28 giugno 2005 dispone l'incompatibilità tra l'esercizio della professione e l'esercizio dell'attività d'impresa svolta per proprio conto (in nome proprio o altrui). Per "esercizio di attività di impresa in conto proprio" deve intendersi il concreto svolgimento dell'attività d'impresa per un proprio interesse economico. In particolare, c o m e evidenziato nelle Note interpretative dell'incompatibilità, laddove l'attività di impresa sia svolta in forma societaria, l'incompatibilità ricorrerà nei seguenti casi:

- in caso di società di persone: in ogni caso in cui l'iscritto sia socio-amministratore (in particolare, nel caso di snc l'incompatibilità ricorre in capo a tutti i soci della società, mentre nella sas solo ai soci cd. accomandatari),

- in caso di società di capitali: qualora l'iscritto sia socio della società con interesse economicoprevalente e, anche amministratore con tutti o ampi poteri (ad es.: amministratore unico, amministratore delegato, presidente del consiglio di amministrazione) della medesima.

Il citato articolo 4, al successivo comma 2, prevede altresì che l'incompatibilità v e n g a comunque meno nei seguenti casi:

1. attività, svolta per conto proprio, diretta alla gestione patrimoniale, ad attività di mero godimento o conservative,
2. in presenza di società di servizi che siano strumentali o ausiliari all'esercizio della p rofessione,
3. nel caso di assunzione di carica di amministratore sulla base di uno specifico incarico professionale e per il perseguimento dell'interesse di colui che conferisce l'incarico.

Ciò premesso, si osserva che nel quesito non viene specificato in quale forma sia costituita la società che svolge attività di elaborazione dati né se l'iscritto ne sia anche socio. Nel presupposto, dunque, che l'iscritto sia solo amministratore di tale società, si evidenzia che, per quanto disposto dal sopraindicato art. 4, co. 2, la mera assunzione di un incarico in qualità di amministratore di una società, anche con tutti o ampi poteri, non costituisce causa di incompatibilità con l'esercizio della professione laddove ad essa non si accompagni anche la qualità di socio (con interesse economico prevalente nel caso in cui la società sia costituita in forma di capitali). Nello specifico caso di società di capitali, si dovrà comunque accertare che l'iscritto, qualora sia amministratore con tutti o ampi poteri gestionali, non detenga nella suddetta società anche un interesse economico prevalente attraverso l'intestazione di partecipazioni sociali a soggetti a lui riferibili (es.: società fiduciarie, prestanomi, coniuge non legalmente separato, conviventi, parenti entro il 4° grado ovvero a società da questi controllate). Nel caso in cui fosse accertato che la società CED sia riferibile all'iscritto in tali termini, al fine di escludere l'incompatibilità, si dovrebbe ulteriormente accertarne la natura di società di servizi; diversamente, l'iscritto verserebbe in una situazione di incompatibilità.

Con riferimento alla questione, relativa alla incompatibilità con lo svolgimento di un'ulteriore attività relativa all'organizzazione di corsi formativi, si osserva che lo svolgimento di tale attività non è, di per sé incompatibile con quello di attività professionale, a meno che l'iscritto la intenda svolgere attraverso l'esercizio di attività d'impresa per proprio conto. A tal proposito si osserva che, dal tenore del quesito, non è dato sapere se l'attività di organizzazione dei corsi formativi sia svolta dalla stessa società CED, in cui l'iscritto riveste la carica di amministratore. Se così fosse, si rinvia a quanto appena indicato in merito all'accertamento dell'effettiva riferibilità della società all'iscritto.

7. Attività d'impresa-Società di servizi

Si analizza:

- se sia consentito a una società di servizi di assumere partecipazioni in società commerciali e
- se la partecipazione, da parte di un iscritto, per il tramite di propria società di servizi, ad una società commerciale in cui questo risultati essere anche uno degli amministratori determini, in capo al professionista, l'insorgere di una causa di incompatibilità.

Si osserva preliminarmente che l'art. 4, co. 1, lett.c) del Decreto legislativo n. 139 del 28 giugno 2005 n. 139 (di seguito OP) dispone, in via generale, l'incompatibilità tra l'esercizio della professione e lo svolgimento, per proprio conto, di attività di impresa, escludendo, tuttavia, al comma seguente, l'incompatibilità qualora la società, attraverso cui l'iscritto esercita l'attività imprenditoriale, abbia ad oggetto lo svolgimento di attività ausiliare e strumentali (non a componente intellettuale) dell'attività professionale (cd. società strumentali o di servizi).

Si evidenzia, altresì, che il carattere di strumentalità di una società allo svolgimento di attività professionale deve essere verificato secondo quanto chiarito nelle *"Note interpretative della disciplina dell'incompatibilità di cui all'art. 4 del Decreto legislativo n. 138 del 28 giugno 2005"*.

Nel presupposto, dunque, che la società possa correttamente qualificarsi come società di servizi, in riferimento alla prima questione si deve verificare se una società cd. di servizi possa assumere una partecipazione di una società di capitali.

Sul punto si evidenzia che, in generale, l'oggetto sociale di suddette società è individuato, principalmente, nello svolgimento di attività strumentale all'esercizio della professione (ad es. attività di elaborazione di dati, testi, documenti e simili per conto terzi, la prestazione di servizi organizzativi e informatici a terzi, etc.). Nella prassi, tuttavia, gli statuti di tali società prevedono sovente che, in relazione all'oggetto sociale e per il suo conseguimento, la società possa compiere, nei limiti consentiti dalla legge, operazioni commerciali, mobiliari, immobiliari, ovvero finanziarie nonché assumere partecipazioni in altre società purchè tali attività non siano esercitate in via prevalente. Appare, pertanto, ammissibile che una società di servizi possa assumere partecipazioni in altre società sempre che tale attività abbia carattere non prevalente e sia comunque strumentale al conseguimento dell'oggetto sociale.

Ciò detto, in merito alla ulteriore questione se la circostanza che un iscritto sia amministratore di una Srl in cui uno dei soci risulti essere la società di servizi da questi controllata determini in capo al professionista una situazione di incompatibilità con l'esercizio dell'attività professionale, si osserva quanto segue. Le citate Note interpretative hanno precisato che ricorre una situazione di incompatibilità con l'esercizio della professione in tutti quei casi in cui l'iscritto detiene un interesse economico prevalente in una società di capitali e rivesta contestualmente, nella medesima società, anche la carica di amministratore o liquidatore con ampi (o tutti) i poteri gestionali. Come può osservarsi, le due condizioni (titolarità di un interesse economico prevalente e incarico di amministrazione con ampi o tutti i poteri) devono coesistere in capo all'iscritto al fine di poter accertare la sussistenza dell'esercizio per proprio conto dell'attività di impresa; diversamente, non è rinvenibile una situazione di incompatibilità nel caso in cui l'iscritto sia o solo socio o solo amministratore di una società di capitali. Alla luce di tali indicazioni, pertanto, al fine di accertare la sussistenza o meno di una situazione di incompatibilità in capo all'iscritto, si dovrà verificare:

se la partecipazione della società di servizi (controllata dall'iscritto) nella Srl sia tale da consentire all'iscritto, per il tramite della suddetta società di servizi, di detenere un interesse economico prevalente nella Srl nonché se l'iscritto, in qualità di uno degli amministratori della Srl, disponga di tutti o ampi poteri gestori nella medesima società. In tal senso si dovrà accertare, in particolare, se l'iscritto, nello svolgimento dell'attività di gestione, detenga un potere decisionario originario e autonomo.

Appare opportuno, in ogni caso, evidenziare che si dovrà ulteriormente verificare se la società di servizi, a seguito del conseguimento degli utili/dividendi derivanti dalla partecipazione alla società commerciale, conservi o meno il carattere di strumentalità; tale verifica dovrà effettuarsi tramite l'applicazione del criterio della prevalenza indicato nelle citate Note interpretative.

8. Titolare dell'impresa familiare

L'incompatibilità dell'iscrizione all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili con la titolarità dell'impresa familiare è sancita dall'art. 4 del D. Lgs. n. 139/2005 ed evidenziata dalle Note Interpretative sulla disciplina delle incompatibilità emanate dal Consiglio Nazionale il 1° marzo 2012 (pagina 19, caso 16). Il Professionista potrà pertanto partecipare all'impresa familiare, ex art. 230 bis c.c., ma non esserne il titolare. Qualora si accerti che l'iscritto, anche se non titolare, abbia l'effettivo potere gestionale, tale attività sarà considerata incompatibile.

9. Società commerciale: "Procuraspeciale"

Con i Prontuari pubblicati in risposta ai quesiti formulati dai diversi Ordini territoriali, è stato confermato che, l'iscritto nell'Albo dei Commercialisti o degli Esperti Contabili, che sia socio di maggioranza in una società esercente attività commerciale, pur non ricoprendo la carica di amministratore unico (Amministratore Delegato ovvero Presidente del Consiglio di Amministrazione), versa in una condizione di incompatibilità, qualora gli venga conferita procura con ampi poteri.

10. Socio con procura speciale a singoli atti di gestione

Come già evidenziato nell'informativa CNDCEC n. 50/2017, il servizio di risposta ai quesiti formulati dagli Ordini è diretto a chiarire esclusivamente questioni di carattere generale in riferimento all'interpretazione delle norme dell'Ordinamento professionale. Pertanto, in riferimento alla fattispecie evidenziata, si forniranno di seguito alcune considerazioni generali alla luce delle disposizioni di legge in tema di incompatibilità nonché alla luce degli orientamenti interpretativi forniti dal Consiglio Nazionale in materia.

Ciò premesso, si osserva che, come noto, l'art. 4 co. 1, lett. c), del Decreto legislativo n. 139 del 28 giugno 2005 (Ordinamento professionale) dispone espressamente l'incompatibilità tra l'esercizio della professione e l'esercizio per conto proprio di attività di impresa.

Secondo quanto chiarito nelle Note interpretative sulla disciplina delle incompatibilità diramate dal Consiglio Nazionale, in presenza di società di capitali, ricorre una situazione di incompatibilità con l'esercizio della professione ogni qualvolta l'iscritto abbia un interesse economico prevalente in tale società (ad esempio sia socio di maggioranza) e rivesta, nella medesima società, anche la carica di amministratore con tutti o ampi poteri gestionali (ad es. presidente del consiglio di amministrazione, amministratore delegato o amministratore unico). Diversamente, lo status di socio di società di capitali che non ricopra, contestualmente anche la carica di amministratore con ampi poteri gestionali, è da ritenersi situazione compatibile con l'esercizio della professione anche laddove la partecipazione al capitale sociale sia rilevante o maggioritaria. Ciò perché, ai fini della valutazione della incompatibilità, non appare rilevare tanto la mera circostanza che un iscritto presti i

L'incompatibilità dell'iscrizione all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili con la titolarità dell'impresa familiare è sancita dall'art. 4 del D. Lgs. n. 139/2005 ed evidenziata dalle Note Interpretative sulla disciplina delle incompatibilità emanate dal Consiglio Nazionale il 1° marzo 2012 (pagina 19, caso 16). Il Professionista potrà pertanto partecipare all'impresa familiare, ex art. 230 bis

c.c., ma non esserne il titolare. Qualora si accerti che l'iscritto, anche se non titolare, abbia l'effettivo potere gestionale, tale attività sarà considerata incompatibile.

Con i Pronto Ordini pubblicati in risposta ai quesiti formulati dai diversi Ordini territoriali, è stato confermato che, l'iscritto nell'Albo dei Commercialisti o degli Esperti Contabili, che sia socio di maggioranza in una società esercente attività commerciale, pur non ricoprendo la carica di amministratore unico (Amministratore Delegato ovvero Presidente del Consiglio di Amministrazione), versa in una condizione di incompatibilità, qualora gli venga conferita procura con ampi poteri.

mezzi finanziari per il raggiungimento di un risultato economico (attraverso l'assunzione di una partecipazione anche rilevante al capitale di una società) quanto che questi conservi la propria terzietà rispetto alla concreta gestione dell'impresa affidata ad altro o altri soggetti. Le citate Note hanno, in tal senso, precisato che lo status di socio di società di capitali è compatibile con l'esercizio dell'attività professionale in ogni caso in cui l'amministrazione sia affidata, in fatto oltre che in diritto, a soggetti terzi rispetto all'iscritto. Ne deriva che qualora si accerti che, di fatto, l'iscritto socio di società di capitali gestisca la società (ad esempio utilizzando prestanomi o fiduciari ovvero in virtù di apposite clausole statutarie) la valutazione sulla sussistenza dell'incompatibilità dovrà essere fatta considerando tale situazione assimilabile a quella del socio con interesse economico prevalente che sia contemporaneamente anche amministratore con tutti o ampi poteri della medesima società.

11. Preposto alla gestione tecnica ai sensi del DM 274/1997

L'art. 4, co. 1, lett. c) del D.lgs. n. 139/2005 (Ordinamento professionale) vieta l'esercizio per proprio conto, in nome proprio o altrui, dell'attività di impresa e, ai sensi del co. 3 del citato articolo, non è altresì consentita l'iscrizione nell'albo a tutti coloro per i quali, secondo la normativa di riferimento, è vietato l'esercizio della professione. Ai fini di accertare la sussistenza di una situazione di incompatibilità, l'Ordine dovrà, pertanto, verificare se:

- l'iscritto svolga attività di impresa per proprio conto nonché
- se gli sia vietata l'iscrizione nell'albo secondo la normativa di riferimento.

Per quanto riguarda il primo profilo, si evidenzia che secondo quanto chiarito dalle Note interpretative della disciplina delle incompatibilità, non versa in una situazione di incompatibilità l'iscritto che sia amministratore (anche con tutti o ampi poteri) di una società di capitali laddove non rivesta, nella medesima società, anche la qualifica di socio con interesse economico prevalente. Per quanto riguarda il secondo profilo, si evidenzia che il DM n. 274/1997 e s.m. recante attuazione della disciplina delle imprese di pulizia, disinfezione e sanificazione precisa i requisiti di capacità economico-finanziaria, di capacità tecnica e organizzativa che tali imprese devono possedere ai fini dell'iscrizione nel registro imprese (o nell'albo delle imprese artigiane). In particolare l'art. 2 del suddetto provvedimento individua i requisiti di capacità tecnica ed organizzativa stabilendo che tali requisiti si intendono posseduti con la preposizione alla gestione tecnica di persona dotata dei requisiti tecnico-professionali previsti dal successivo comma 3, il cd. "preposto alla gestione tecnica". Tale soggetto, ai sensi del comma 2, non può essere un consulente o un professionista esterno (art. 2 D.M. 274/1997). Si potrebbe pertanto ritenere che tale disposizione stabilisca una ipotesi di incompatibilità tra l'esercizio di una professione e l'assunzione della suddetta qualifica.

A chiarimento della disposizione soccorre quanto indicato nella Circolare n. 3600/C del 6 aprile 2006 del Ministero delle attività produttive che ha chiarito che la previsione normativa è diretta ad assicurare un rapporto di immedesimazione tra il preposto e l'impresa: questi deve cioè assumere con l'impresa un "vincolo stabile e continuativo", che comporti un rapporto diretto con la struttura operativa dell'impresa e lo svolgimento di un costante controllo sui servizi dalla stessa offerti.

E' stato altresì chiarito che nel caso in cui il responsabile tecnico non sia lo stesso imprenditore, il rapporto di immedesimazione deve concretizzarsi in una forma di collaborazione con quest'ultimo che consenta al preposto-responsabile tecnico di operare in nome e per conto dell'impresa, impegnandola sul piano civile con il proprio operato e con le proprie determinazioni, sia pure limitatamente agli aspetti tecnici dell'attività stessa. A titolo esemplificativo garantiscono la presenza di tale rapporto di immedesimazione con l'impresa:

- per le ditte individuali: il titolare oppure un collaboratore familiare del titolare (quale coniuge, parente entro il terzo grado o affine entro il secondo grado), un dipendente, un associato in partecipazioni, un responsabile tecnico organizzativo;

- per le società: un socio per le s.n.c., un socio accomandatario per le s.a.s., un amministratore, un dipendente, un associato in partecipazioni, un responsabile tecnico organizzativo.

A ben vedere, dunque, la disposizione di cui all'art. 2 del decreto non è diretta tanto a escludere che il preposto possa essere un soggetto iscritto ad un albo professionale quanto a garantire un rapporto di immedesimazione tra questi e l'impresa, assicurando che il preposto, attraverso un vincolo stabile e continuativo con la società, abbia un rapporto diretto con la sua struttura operativa e svolga i doverosi controlli sull'attività svolta. In altri termini, ciò che è vietato dalla citata disposizione è la circostanza che il preposto sia un soggetto (consulente o professionista) "esterno" all'impresa, potendosi invece ammettere che questi possa essere un professionista iscritto ad un Ordine qualora abbia un rapporto di immedesimazione con la società in cui assume la qualifica di preposto-responsabile tecnico.

Alla luce di tali osservazioni si ritiene, pertanto, che non versi in una situazione di incompatibilità l'iscritto cui sia attribuita la qualifica di preposto alla gestione tecnica in una società avente ad oggetto la pulizia, disinfezione, sanificazione etc. qualora questi rivesta la carica di amministratore in tale società e non abbia, nella stessa, un interesse economico prevalente.

12. Socio e amministratore di cooperative

Le note interpretative riguardanti la disciplina delle incompatibilità di cui all'art. 4 del D.Lgs. 139/2005, emanate dal Consiglio Nazionale, escludono l'incompatibilità dell'iscritto nel caso in cui il Professionista ricopra contemporaneamente la qualifica di socio e la carica di amministratore di società cooperativa, di mutue assicuratrici e di società consortili.

13. Iscritto che svolge attività di lavoro subordinato

La norma detta le ipotesi di incompatibilità con l'esercizio della Professione e lo svolgimento dell'attività di impresa qualora questa sia esercitata per conto proprio, in nome proprio o altrui. Ciò che risulterebbe incompatibile è pertanto la gestione dell'impresa svolta concretamente per soddisfare un interesse commerciale proprio e non anche una attività di lavoro subordinato, sempre che l'esercizio di tale attività non precluda, viceversa, per gli ordinamenti che disciplinano quest'ultima, l'esercizio della libera professione.

Sull'argomento si è espresso il CNDCEC, con "Pronto Ordini" del 25 settembre 2014, sostenendo che *"... il professionista che agisca quale dipendente di un'impresa (sia essa di autotrasporti o di altra attività commerciale) non esercita attività d'impresa per proprio conto, in nome proprio o in nome altrui; tale soggetto non esercita, pertanto, attività incompatibile con l'esercizio della professione"*.

Allo stesso modo resta compatibile, se autorizzata, l'attività di lavoro subordinato presso la Pubblica Amministrazione in qualità di docente scolastico.

Sul punto il CNDCEC con "Pronto Ordini" del 22 novembre 2010: *"... non sarà causa di incompatibilità per l'iscritto lo svolgimento di un rapporto di docenza qualora il professionista sia stato espressamente autorizzato dal rappresentante dell'istituto scolastico."*

14. Amministratore di condominio

L'iscritto all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili non risulta in alcuna situazione di incompatibilità nel caso svolga l'attività di amministratore di condominio. Ciò trova anche conferma in una nota del 20 maggio 2013 con la quale il Consiglio Nazionale, in risposta ad un quesito dell'Ordine di Pordenone, ha evidenziato che l'attività di amministrazione dei condomini, per le sue prerogative, rientra a titolo pieno tra le attività tipiche della professione del commercialista e dell'esperto contabile e gli iscritti, quando svolgono tale attività, sono soggetti alle ben più stringenti norme di legge e deontologiche dell'ordinamento professionale.

15. Docente presso istituti scolastici pubblici

Per il personale docente, direttivo ed ispettivo della scuola materna, elementare, secondaria ed artistica dello Stato, l'articolo 92, comma 6, del DPR 417/1974 consente l'esercizio di libere professioni previa autorizzazione del direttore didattico/preside se l'attività professionale non pregiudica l'assolvimento di tutte le attività inerenti alla funzione di docente e viene svolta in orario compatibile con l'orario di insegnamento e di servizio.

16. Docente Universitario

La normativa in materia di docenza universitaria regola la possibilità di esercitare l'attività professionale sulla base della distinzione tra professori e ricercatori a tempo definito e professori e ricercatori a tempo pieno (art. 6, L. n. 240 del 2010). Trattandosi di normativa speciale non si applica la distinzione tra impiego part time e full time prevista per tutti gli altri dipendenti pubblici. Per quanto riguarda la definizione degli incarichi a tempo definito e a tempo pieno l'articolo 10 del DPR n. 382 del 1980 prevede che i professori di I e di II fascia debbano dedicare alle attività didattiche:

- non meno di 250 ore annuali se optano per il tempo definito;
- non meno di 350 ore annuali se optano per il tempo pieno.

L'esercizio dell'attività professionale, a condizione che non determini situazioni di conflitto di interesse rispetto all'ateneo di appartenenza, è compatibile con il regime del tempo definito mentre è incompatibile con il regime del tempo pieno.

Con riferimento al regime del tempo pieno sono, comunque, consentite attività, anche remunerate, connesse all'attività scientifica e didattica ed espressamente indicate dalla norma di riferimento, tra le quali le attività di valutazione e di referaggio, le lezioni e i seminari di carattere occasionale, le attività di collaborazione scientifica e di consulenza, comunicazione e divulgazione scientifica e culturale nonché pubblicistiche ed editoriali.

17. Dipendente amministrativo di università statale

L'ordinamento professionale (art. 4, co. 3, del D.Lgs. n. 139/2005 - di seguito OP) vieta l'iscrizione nell'Albo a tutti i soggetti ai quali, secondo gli ordinamenti loro applicabili, è vietato l'esercizio della libera professione. Si deve pertanto verificare quale sia il regime delle incompatibilità previsto per il personale amministrativo di un'università statale dalla normativa di riferimento, vale a dire quella che disciplina il pubblico impiego nonché le eventuali ulteriori disposizioni del regolamento dell'Ateneo e del CCNL del comparto istruzione e ricerca.

In particolare il regime delle incompatibilità per il personale non docente è individuato dall'art. 53, co. 1, del D.Lgs. n. 165/2001 (provvedimento che reca la disciplina del pubblico impiego): tale articolo, richiamando quanto disposto dall'art. 60 segg. del D.P.R. 10 gennaio 1957, n. 3, vieta ai dipendenti pubblici di esercitare il commercio, l'industria, ovvero una professione o assumere impieghi alle dipendenze di privati o accettare cariche in società costituite a fine di lucro. Si consente, tuttavia, ai pubblici dipendenti in regime di part-time (non superiore al 50% del tempo pieno) di esercitare la libera professione; in questi casi, peraltro, la pubblica amministrazione interessata ha, comunque, l'onere di compiere una valutazione, caso per caso, circa l'esistenza o meno di concrete ipotesi di incompatibilità (ad esempio in ragione dell'esistenza di un conflitto di interessi). Sono, invece, vietati, a prescindere dal regime dell'orario di lavoro (*full-time o part-time*), quegli incarichi che generano comunque interferenza con i compiti istituzionali o compromissione dell'attività di servizio del dipendente. Ai sensi del citato art. 53, pertanto, l'iscritto che svolga lavoro dipendente (come personale amministrativo) in regime full-time presso un ente universitario statale versa in una situazione di incompatibilità con lo svolgimento della professione.

18. Dipendente della P.A. - Casi particolari: personale delle Agenzie fiscali

L'art. 1, comma 56, della Legge 662/1996, consente ai dipendenti della Pubblica Amministrazione lo

svolgimento della libera professione unicamente se gli stessi sono in regime di rapporto di lavoro a tempo parziale, con prestazione lavorativa non superiore al 50 per cento di quella a tempo pieno. In deroga a tale disposizione, che consente l'esercizio della libera professione se il dipendente pubblico è in regime di part-time, l'art. 4 del DPR 18/2002 prevede che il personale delle Agenzie fiscali non può esercitare a favore di terzi attività di consulenza, assistenza e rappresentanza in questioni di carattere fiscale, tributario e comunque connesse ai propri compiti istituzionali. Al personale delle Agenzie è inibito lo svolgimento, in particolare, delle attività fiscali o tributarie proprie o tipiche degli avvocati, dei commercialisti, dei consulenti del lavoro, nonché lo svolgimento delle attività relative a servizi contabili e di elaborazione dati in genere e di ogni altra attività che appaia incompatibile con la corretta ed imparziale esecuzione dell'attività affidata all'Agenzia fiscale.

19. Società di Revisione

In virtù della Direttiva 2006/43/CE e del Decreto Legislativo n. 39/2010, non si ravvisano causa di incompatibilità per l'iscritto all'Ordine, che sia socio, anche illimitatamente responsabile, e amministratore di società di revisione, di persone e di capitali.

20. Attività fiduciaria

L'iscritto all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili non risulta in alcuna situazione di incompatibilità nel caso rivesta la carica di amministratore e socio di società di capitali, o di socio illimitatamente responsabile di una società di persone, che esercita attività fiduciaria ai sensi della Legge 23 novembre 1936, n. 1966.

21. Promotore finanziario

Il Promotore Finanziario, definito dall'art. 31 del D.Lgs. 58/1998 come *"la persona fisica che, in qualità di dipendente, agente o mandatario, esercita professionalmente l'offerta fuori sede"* (promozione e collocamento presso il pubblico di strumenti finanziari e di servizi di investimento fuori dalla sede legale), è un operatore specializzato nel collocamento di prodotti e servizi di investimento per conto di intermediari autorizzati, come ad esempio gli Istituti di Credito. L'incompatibilità dell'iscritto all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili con l'attività di Promotore Finanziario è sancita espressamente dall'art. 4, comma 1, lettera e), del D. Lgs. n. 139/2005. La consulenza finanziaria può rientrare tra le attività del professionista solo se intesa in senso stretto e se quindi non si esplica in un'attività di intermediazione e non è retribuita con provvigioni.

22. Giornalista pubblicista e giornalista professionista

Il giornalista pubblicista, iscritto nello specifico Elenco tenuto dall'Ordine dei Giornalisti, svolge l'attività giornalistica pur esercitando altre professioni o impieghi. Non vi sono profili di incompatibilità. Il giornalista professionista, che viene iscritto nello specifico Elenco tenuto dall'Ordine dei Giornalisti dopo il superamento dell'esame di Stato, a differenza del Pubblicista, svolge la professione giornalistica in modo esclusivo e continuativo. L'incompatibilità tra l'attività di Giornalista Professionista e quella di Commercialista è sancita espressamente dall'art. 4, comma 1, lettera b), del D.Lgs. n. 139/2005.

23. Attività di intermediazione e di procacciatore di segnalazioni

Ogni attività di intermediazione o di mediazione è incompatibile con l'esercizio della professione da parte dell'iscritto.

È pertanto incompatibile l'attività dell'iscritto finalizzata a fornire a terzi informazioni relative alla propria clientela, quali per esempio la consistenza patrimoniale, la presenza di anomalie bancarie e finanziarie o qualsiasi altra notizia richiesta dal committente a fronte di un compenso, anche non determinato in percentuale.

Inoltre, le informazioni fornite con modalità che non garantiscono l'anonimato della propria clientela, possono configurare violazioni della normativa sulla privacy (D.Lgs. n. 196/2003) ovvero sul segreto professionale (articolo 5 del D.Lgs. n. 139/2005).

Si ritiene utile rammentare che qualora l'iscritto versi in una situazione di incompatibilità e si trovi nella condizione di non poter rimuovere la stessa, in alternativa alla cancellazione, può avvalersi delle disposizioni di cui all'art. 34, comma 8, del D.Lgs. 139/2005 e quindi, chiedere il passaggio dall'Albo all'Elenco Speciale. L'iscrizione o il passaggio all'Elenco Speciale è possibile solo nel caso in cui l'iscritto si trovi in una condizione di incompatibilità.

24. Trust e Trustee

L'incarico di Trustee può essere svolto da un Commercialista o da un Esperto Contabile, soltanto qualora lo stesso non abbia alcun interesse concreto ed effettivo nell'ambito del Trust, sia come disponente che come beneficiario.

25. Attività d'impresa agricola

L'art. 4, co. 1, del Decreto legislativo n. 139 del 28 giugno 2005 stabilisce una specifica ipotesi di incompatibilità tra l'esercizio della professione e lo svolgimento di attività di impresa agricola qualora questa sia esercitata dall'iscritto per conto proprio (in nome proprio o altrui); si deve, pertanto, ritenere preclusa, in linea di principio, la possibilità per l'iscritto di esercitare la suddetta attività. L'incompatibilità è, tuttavia, esclusa se l'attività, svolta per conto proprio, è diretta alla gestione patrimoniale, ad attività di mero godimento o conservative, nonché in presenza di società di servizi strumentali o ausiliari all'esercizio della professione, ovvero qualora il professionista rivesta la carica di amministratore sulla base di uno specifico incarico professionale e per il perseguimento dell'interesse di colui che conferisce l'incarico. Tale disposizione delinea i limiti entro i quali ricorre l'ipotesi di incompatibilità tra l'esercizio della professione e quello dell'attività di impresa (ivi compresa quella agricola). Si precisa, infatti, che in caso di attività di impresa svolta dall'iscritto per proprio conto (in nome proprio o altrui), l'incompatibilità viene meno qualora l'attività d'impresa sia diretta:

- alla gestione patrimoniale,
- allo svolgimento di attività di mero godimento o conservative,
- allo svolgimento di attività strumentali o ausiliari all'esercizio della professione (società c.d. di servizi),
- ovvero qualora l'iscritto svolga l'incarico di amministratore in base a specifico mandato professionale.

L'esercizio di attività di impresa agricola, in linea di principio precluso all'iscritto, è pertanto, consentito laddove tale attività si configuri come di mero godimento ovvero meramente conservativa del fondo agricolo (si pensi, ad esempio, al caso in cui i prodotti agricoli siano rivenduti esclusivamente per rientrare delle spese sostenute per la manutenzione e la conservazione dello stesso).

In considerazione dell'oggettiva difficoltà di individuare concretamente le ipotesi in cui tale l'attività possa configurarsi di mero godimento o meramente conservativa, le note interpretative della disciplina delle incompatibilità diramate dal Consiglio Nazionale hanno chiarito che l'esercizio di attività di impresa agricola è incompatibile con l'esercizio della professione solo nel caso in cui l'iscritto-imprenditore agricolo rivesta la qualifica di imprenditore agricolo professionale (cd. IAP). Il D.Lgs. 99/2004 stabilisce i parametri relativi all'assunzione della qualifica di imprenditore agricolo professionale, individuando come IAP l'imprenditore che deduca la maggior parte delle proprie risorse economiche e del proprio tempo all'attività agricola. Si precisa che la qualifica di IAP può essere acquisita anche relativamente all'attività svolta da società di persone, società cooperative e società di capitali, qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio delle attività agricole. Nel caso di società di persone, tali società sono considerate imprenditori agricoli professionali qualora:

lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo della attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. e almeno un socio sia in possesso della qualifica di I.A.P. (per società in accomandita semplice la qualifica si riferisce ai soci accomandatari).

Alla luce di tali indicazioni, si ritiene che non versi in una situazione di incompatibilità l'iscritto, socio di società semplice che svolga attività di impresa agricola, che non rivesta la qualifica di I.A.P., anche laddove la società stessa rivestisse la suddetta qualifica.

26. Iscrizione nell'Albo degli spedizionieri doganali

L'art. 4, co. 1, del Decreto legislativo n. 139 del 28 giugno 2005 (Ordinamento professionale – di seguito OP) individua i casi di incompatibilità tra l'esercizio della professione di Dottore Commercialista e di Esperto Contabile e l'esercizio di talune professioni e attività. Tale disposizione, introducendo una limitazione all'esercizio di diritti soggettivi costituzionalmente garantiti, trova giustificazione nell'esigenza di tutelare l'indipendenza nonché l'autonomia e l'efficienza della Professione ed è caratterizzata dal principio di legalità e tassatività; pertanto le fattispecie relative ai casi di incompatibilità sono individuabili esclusivamente ad opera del Legislatore e non possono esserne individuate di ulteriori in via interpretativa.

Ciò premesso, si evidenzia che l'esercizio della professione di spedizioniere doganale istituita dalla Legge n. 1612 del 22 dicembre 1960 non è incompatibile, ai sensi del citato art. 4 OP, con quello della professione di Dottore Commercialista e di Esperto Contabile poiché non espressamente inclusa nell'elencazione di cui al comma 1 del suddetto articolo 4.

Come è noto, tuttavia, il comma 3 dell'art. 4, OP non consente l'iscrizione nell'Albo ai soggetti ai quali, secondo gli ordinamenti loro applicabili, è vietato l'esercizio della libera professione. Si evidenzia, a tal proposito, che l'art. 7 della L. n. 1612/1960 stabilisce che *“L'iscrizione all'albo vincola la spedizione doganale a non esercitare alcuna altra professione all'infuori di quella di esperto o perito in materia o settori di competenza classificati e riconosciuti dalle Camere di commercio, industria e agricoltura, di spedizioniere, ai sensi dell'art. 1737 del Codice civile, e di vettore”*. La norma appare, dunque, escludere, per un soggetto iscritto nell'Albo degli spedizionieri doganali, la possibilità di esercitare altre professioni rispetto a quelle ivi indicate; come è possibile osservare, tra le professioni ammesse non figura espressamente quella di dottore commercialista né di ragioniere o perito commerciale, professioni già esistenti all'epoca di emanazione della legge n. 1612/1960.

27. Attività non prevalente/abituale

Secondo le note interpretative riguardanti la disciplina delle incompatibilità di cui all'art. 4 del D.Lgs. 139/2005, approvate dal Consiglio Nazionale, si ravvisa incompatibilità quando l'iscritto svolga concretamente, effettivamente e contemporaneamente attività commerciale, di intermediazione e di mediazione (a puro titolo esemplificativo ma non esaustivo: la figura di rappresentante di commercio, procacciatore di affari, agente di assicurazione, intermediario finanziario, assicurativo o commerciale ecc.) in nome proprio o altrui e per proprio conto, anche in modo non prevalente, né abituale. Rientra in questa fattispecie *“il caso in cui il commercialista, a scopo di lucro, metta in contatto per un interesse economico proprio, un cliente e terzi al fine di ricavarne una provvigione”*.

28. Amministratore unico in società che svolge attività di agente e rappresentante di commercio ovvero in società di recupero crediti, ex art. 115 TULPS, con previsione di provvigioni sui crediti incassati

Come noto, l'art. 4, co. 1, lett. C9, del Decreto legislativo n. 139 del 28 giugno 2005, dispone l'incompatibilità tra l'esercizio della professione e *“l'esercizio, anche non prevalente, né abituale dell'attività di impresa in nome proprio o altrui e, per proprio conto, di produzione di beni o servizi, intermediazione nella circolazione di beni o servizi, tra cui ogni tipologia di mediatore, di trasporto o spedizione, bancarie, assicurative o agricole, ovvero ausiliare delle precedenti”*. Si tratta dei casi di gestione dell'impresa svolta per proprio conto, in nome proprio o altrui, ossia per soddisfare un interesse commerciale proprio. Con particolare riferimento all'attività di rappresentante di commercio, le Note interpretative della disciplina delle incompatibilità di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 139/2005 diffuse dal Consiglio Nazionale hanno evidenziato che l'esercizio dell'attività di rappresentante di commercio,

configurando esercizio di attività in nome proprio e per conto proprio, è incompatibile con l'esercizio della professione. Nel caso in cui l'attività di impresa sia esercitata per il tramite di una società di capitali, peraltro, l'incompatibilità ricorre solo nel caso in cui l'iscritto sia titolare di un interesse economico prevalente nella società e rivesta contestualmente, nella medesima, la carica di amministratore con tutti o ampi poteri gestori.

Nei casi segnalati, l'assunzione dell'incarico di amministratore unico deve, pertanto, ritenersi compatibile laddove, non avendosi partecipazione al capitale, l'attività di amministrazione, conseguente all'attribuzione di uno specifico incarico professionale, escluda che questa sia effettuata per soddisfare un interesse commerciale proprio". In tal senso, peraltro, dovrà accertarsi l'effettiva assenza, in capo all'iscritto, di un interesse economico prevalente ovvero di una posizione (tramite intestazione delle partecipazioni sociali a prestanomi e/o società fiduciarie, al coniuge non legalmente separato a conviventi risultanti nello stato di famiglia e/o a parenti entro il 4° grado ovvero a società nazionali o estere riferibili all'iscritto) di socio influente ovvero di socio occulto della società in cui questi svolge l'incarico di amministratore". Da ultimo, in merito alla possibilità che l'iscritto, amministratore unico della società di recupero crediti ex art. 115 TULPS (Testo Unico delle leggi di Pubblica Sicurezza - R.D. n. 773/1931 e sm), percepisca il compenso sotto forma di provvigioni sui crediti incassati si evidenzia che ciò che rileva ai fini dell'esclusione dell'incompatibilità è che la modalità di erogazione del compenso escluda la sussistenza da parte dell'iscritto di un interesse economico proprio. Appare, peraltro, più appropriato alla natura di incarico professionale l'erogazione di un compenso per l'opera prestata che non sia interamente parametrato sugli incassi conseguiti.

29. Iscrizione all'AIPO

Come noto, l'art. 4, co. 1, del Decreto legislativo n. 139 del 28 giugno 2005 (Ordinamento professionale - di seguito OP) individua i casi di incompatibilità tra l'esercizio della professione di Dottore Commercialista e di Esperto Contabile e l'esercizio di talune professioni e attività. Tale disposizione, introducendo una limitazione all'esercizio di diritti soggettivi costituzionalmente garantiti, trova giustificazione nell'esigenza di tutelare l'indipendenza nonché l'autonomia e l'efficienza della Professione ed è caratterizzata dal principio di legalità e tassatività; pertanto le fattispecie relative ai casi di incompatibilità sono individuabili esclusivamente ad opera del Legislatore e non possono esserne individuate di ulteriori in via interpretativa.

Ciò premesso, si evidenzia che l'esercizio della professione di "professional organizer" in conseguenza dell'iscrizione al registro tenuto dall'AIPO (associazione professionale costituita ai sensi della Legge n. 4/2013 cui sono iscritti i cd. Professionisti dell'organizzazione) non è incompatibile, ai sensi del citato art. 4, co. 1, OP, con l'esercizio della professione di Dottore Commercialista e di Esperto Contabile poiché tale professione non è espressamente inclusa nell'elencazione di cui al comma 1 del suddetto art. 4. Come è noto, tuttavia, il comma 3 dell'art. 4, OP non consente l'iscrizione nell'Albo ai soggetti ai quali, secondo gli ordinamenti loro applicabili, è vietato l'esercizio della libera professione. Posto che la Legge n. 4/2013 non individua alcuna ipotesi di incompatibilità per gli iscritti a tale associazione professionale, si dovrà comunque verificare se la normativa di riferimento dell'associazione (ad esempio lo statuto sociale o gli eventuali regolamenti da questa emanati) stabilisca per gli iscritti all'associazione il divieto di esercizio di altre professioni.

30. Socio-lavoratore di start-up

Si osserva preliminarmente che la start-up innovativa è una società di capitali (costituita anche in forma di società cooperativa) che svolge in via esclusiva o prevalente l'attività di sviluppo, produzione e commercializzazione di prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico. La legge richiede alcuni requisiti ai fini della iscrizione delle start up in apposita sezione speciale del registro delle imprese. Riguardo poi al "socio lavoratore" si evidenzia che è tale il socio che, a prescindere dalla sua qualifica sociale, svolge un'attività lavorativa a favore della società in virtù di un distinto contratto di lavoro avente le caratteristiche tipiche del lavoro subordinato. Sulla effettiva ammissibilità di tale fi-

gura si è sviluppato ampio dibattito nella dottrina e in giurisprudenza in considerazione del fatto che la cumulabilità in capo alla medesima persona della qualità di socio e della posizione di lavoratore dipendente deve realizzarsi in modo tale da consentire di ravvisare, in concreto, il vincolo di subordinazione. In tal senso si è affermato che ciò appare da escludersi nel caso in cui il socio lavoratore sia il socio di maggioranza, ovvero laddove questi sia anche presidente del consiglio di amministrazione ovvero amministratore unico nel medesimo ente, dovendosi escludere in tali casi la possibilità di un effettivo assoggettamento al potere direttivo, di controllo e disciplinare di altri (che costituisce il requisito tipico della subordinazione).

Ciò premesso, l'art. 4, co. 1, lett. c), del Decreto legislativo n. 139 del 28 giugno 2005 dispone l'incompatibilità tra l'esercizio della professione e l'esercizio dell'attività d'impresa svolta per proprio conto (in nome proprio o altrui). Poiché per "esercizio di attività di impresa in conto proprio" deve intendersi il concreto svolgimento dell'attività d'impresa per un proprio interesse economico, nelle Note interpretative dell'incompatibilità è stato chiarito che, laddove questa sia svolta per il tramite di una società di capitali, l'incompatibilità ricorrerà solo qualora l'iscritto-socio della società abbia un interesse economico prevalente nella suddetta società e rivesta, nella stessa, anche la carica di amministratore con tutti o ampi poteri (ad es.: amministratore unico, amministratore delegato, presidente del consiglio di amministrazione).

Come può osservarsi, dunque, lo status di socio di società di capitali, anche laddove la partecipazione al capitale sia rilevante o maggioritaria, è da ritenersi sempre compatibile con l'esercizio della professione qualora il soggetto conservi la propria terzietà rispetto alla concreta gestione dell'impresa. Ciò perché, ai fini della valutazione della incompatibilità, non appare rilevare tanto la mera circostanza che un soggetto presti i mezzi per il raggiungimento di un risultato economico (attraverso l'assunzione di una partecipazione al capitale sociale) quanto che tale risultato sia, in concreto, perseguito attraverso la gestione dell'intrapresa sociale (vale a dire esercizio concreto dell'attività di impresa per il perseguimento di un interesse proprio). Le note hanno, in tal senso, precisato che lo status di socio di società di capitali è compatibile con l'esercizio dell'attività professionale in ogni caso in cui l'amministrazione sia affidata, in fatto oltre che in diritto, a soggetti terzi rispetto all'iscritto. Ne deriva che, come chiarito dalle Note stesse, "qualora si accerti che, di fatto, l'iscritto socio di società di capitali gestisca, amministri e liquidi attraverso prestanomi o fiduciari, ovvero in virtù di clausole statutarie che devolvano ai soci le decisioni in merito alla gran parte degli atti di gestione, la valutazione dovrà essere fatta avendo riguardo a tali circostanze sulla base dei criteri esposti al Caso n. 11". In altri termini, laddove si accerti che il socio con interesse economico prevalente, di fatto, gestisca con tutti o ampi poteri la società, ciò determinerà una situazione di incompatibilità con l'esercizio della professione.

Pertanto sembrerebbe potersi escludere la possibilità che il socio-lavoratore di una società possa detenere un interesse economico prevalente ovvero assumere, nella stessa, l'incarico di amministratore con tutti o ampi poteri. Tuttavia, dovendo verificare il caso concreto, l'Ordine, al fine di escludere l'incompatibilità, dovrà accertare che l'iscritto, socio-lavoratore della start up, non detenga nella suddetta società un interesse economico prevalente e non ne sia, in fatto oltre che in diritto, anche l'amministratore con tutti o ampi poteri. L'incompatibilità sono individuabili esclusivamente ad opera del Legislatore e non possono esserne



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

NOTE INTERPRETATIVE

**La disciplina delle incompatibilità
di cui all'art. 4
del D.Lgs. 28/6/2005, n. 139**

13 ottobre 2010

Indice

1. Premessa.....	
2. L'esercizio di altre professioni e di specifiche attività.....	
2.1. La professione di notaio	
2.2. La professione di giornalista professionista	
2.3. L'attività di appaltatore di servizio pubblico	
2.4. L'attività di concessionario della riscossione tributi	
2.5. L'attività di promotore finanziario	
3. L'esercizio dell'attività d'impresa.....	
3.1. Casistica	
Caso 1 - Esercizio di attività d'impresa svolto direttamente dall'iscritto all'albo	
Caso 2 - Iscritto all'albo socio di società semplice	
Caso 3 - Iscritto all'albo socio di società in nome collettivo regolare od irregolare	
Caso 4 - Iscritto all'albo socio accomandatario di società in accomandita semplice regolare od irregolare	
15	
Caso 5 - Iscritto all'albo socio accomandante di società in accomandita semplice.....	:
Caso 6 - Iscritto all'albo socio di società di capitali	:
Caso 7 - Iscritto all'albo socio accomandatario di società in accomandita per azioni	:
Caso 8 - Iscritto all'albo socio accomandante di società in accomandita per azioni	:
Caso 9 - Iscritto all'albo socio di società cooperativa (artt. 2511 e ss., c.c.), mutue assicuratrici (artt. 2546 e ss., c.c.), società consortili (artt. 2615-ter ss., c.c.), e altri enti commerciali	:
Caso 10 - Iscritto all'albo non socio ma consigliere delegato o presidente o amministratore unico o liquidatore di società di capitali o di società ed enti di cui al Caso 9 con ampi (o tutti) i poteri gestionali :	:
Caso 11 - Iscritto all'albo socio con interesse economico prevalente in una società di capitali ovvero di società di cui al punto Caso 9 e contemporaneamente presidente, consigliere delegato, amministratore unico o liquidatore con ampi (o tutti) i poteri gestionali	:
Caso 12 - Iscritto all'albo socio unico di società di capitali illimitatamente responsabile	:
Caso 13 - Iscritto all'albo che esercita attività di revisione contabile quale socio di società di capitali con poteri di gestione ampia o globale o di società di persone con responsabilità illimitata.....	:
Caso 14 - Iscritto all'albo che esercita attività fiduciaria quale socio di società di capitali con poteri di gestione ampia o globale o di società di persone con responsabilità illimitata	:
Caso 15 - Socio d'opera	:

Caso 16- Iscritto all'albo titolare o membro di impresa familiare	
Caso 17 Impresa agricola	
4. I casi di esclusione di cui al comma 2.....	
4.1 Attività d'impresa diretta alla gestione patrimoniale o di mero godimento o conservative.....	
4.2 Attività d'impresa riguardante società di servizi strumentali o ausiliari all'esercizio della professione	
22	
4.3 Carica di amministratore assunta sulla base di uno specifico incarico professionale e per il	
perseguimento dell'interesse di colui che conferisce l'incarico	
5 Competenza degli Ordini Territoriali. Prescrizione	



1. Premessa

L'art. 4 del D.Lgs. 28/6/2005, n. 139 (pubblicato in G.U. 19 luglio 2005, n. 166, S.O.) reca disposizioni in tema di incompatibilità per l'esercizio della professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile.

La norma, dettata nell'ambito del nuovo ordinamento professionale, ripropone la disciplina delle incompatibilità, precedentemente contenuta nell'art. 3 del D.P.R. 27/10/1953, n. 1067 (per i Dottori Commercialisti) e nell'art. 3 del D.P.R. 27/10/1953, n. 1068 (per i Ragionieri e Periti Commerciali), con alcune modifiche.

Pertanto, le Circolari n. 11/2003 e n. 20/2004 del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, interpretative dell'art. 3 del citato D.P.R. n. 1067/1953, devono intendersi superate e sostituite dalle presenti note interpretative, il cui contenuto è in parte frutto del prezioso contributo offerto dal Gruppo di Lavoro per le Casse di Previdenza, dalla commissione "Deontologia" e dal "Gruppo di Lavoro per la predisposizione di un commentario al D. Lgs. 139/05" istituiti presso il CNDCEC.

La formulazione letterale dell'art. 4 del D. Lgs. n. 139/2005 è la seguente:

"Art. 4. Incompatibilità.

1. L'esercizio della professione di dottore commercialista ed esperto contabile è incompatibile con l'esercizio, anche non prevalente, né abituale:

a) della professione di notaio;

b) della professione di giornalista professionista;

c) dell'attività di impresa, in nome proprio o altrui e, per proprio conto, di produzione di beni o servizi, intermediaria nella circolazione di beni o servizi, tra cui ogni tipologia di mediatore, di trasporto o spedizione, bancarie, assicurative o agricole, ovvero ausiliarie delle precedenti;

d) dell'attività di appaltatore di servizio pubblico, concessionario della riscossione di tributi;

e) dell'attività di promotore finanziario.

2. L'incompatibilità è esclusa qualora l'attività, svolta per conto proprio, è diretta alla gestione patrimoniale, ad attività di mero godimento o conservative, nonché in presenza di società di servizi strumentali o ausiliari all'esercizio della professione, ovvero qualora il professionista riveste la carica di amministratore sulla base di uno specifico incarico professionale e per il perseguimento dell'interesse di colui che conferisce l'incarico.

3. *L'iscrizione nell'Albo non è consentita a tutti i soggetti ai quali, secondo gli ordinamenti loro applicabili, è vietato l'esercizio della libera professione.*

4. *Le ipotesi di incompatibilità sono valutate con riferimento alle disposizioni di cui al presente articolo anche per le situazioni in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo."*

La norma, operando nei confronti dell'iscritto all'Albo una restrizione della generale libertà di iniziativa economica, introduce una compressione di diritti soggettivi costituzionalmente garantiti che trova fondamento nell'esigenza di tutelare l'indipendenza¹, l'onorabilità e l'imparzialità del professionista e garantire che questi agisca, nello svolgimento dell'attività professionale, nel rispetto degli interessi pubblici². In particolare le limitazioni individuate dalla norma sono dirette ad evitare che lo svolgimento di attività volte alla cura di interessi particolari interferiscano nel campo professionale incidendo negativamente sulla libertà di determinazione del professionista³. In altri termini, l'espressa previsione di casi di incompatibilità con l'esercizio della professione trova giustificazione nella necessità di assicurare, in relazione ad interessi di ordine generale, la piena autonomia ed efficienza della professione⁴.

Proprio perché strumentali al raggiungimento di un interesse superiore - l'interesse pubblico connesso all'esercizio delle attività professionali - le limitazioni alle libertà personali individuate dall'art. 4 non violano i principi di uguaglianza sostanziale, di tutela dell'abilitazione professionale e, più in generale, di libertà dell'iniziativa economica sanciti, rispettivamente, dagli artt. 3, 33 e 41 della Costituzione⁵.

¹ In tal senso si evidenzia che il Codice Deontologico della Professione di Dottore Commercialista e di Esperto Contabile, dopo aver richiamato il rispetto delle norme in tema di indipendenza e incompatibilità previste dalla legge, stabilisce espressamente (art. 9) che il professionista non deve mai porsi in situazioni idonee a diminuire il proprio libero arbitrio o ad essere di ostacolo all'adempimento dei doveri. Il professionista deve, inoltre, evitare qualsiasi situazione di conflitto di interessi e più in generale qualsiasi circostanza in cui un terzo possa presumere la mancanza di indipendenza. In particolare, al fine di scongiurare il rischio di una compromissione dell'indipendenza, il professionista deve evitare ogni legame di ordine personale, professionale o economico che possa essere interpretato come suscettibile di influenzare negativamente la sua integrità o la sua obiettività.

² Come anche evidenziato dal Codice Deontologico (art. 5) il professionista ha il dovere e la responsabilità di agire nell'interesse pubblico, potendo soddisfare le necessità del proprio cliente solo nel rispetto del suddetto interesse.

³ Vedi sul punto Cass. civ., sez. un., 19 luglio 1976, n. 2848 in cui viene tra l'altro affermato che devono ritenersi incompatibili con l'esercizio dell'attività professionale non quelle attività caratterizzate dalla loro attitudine a produrre reddito ma piuttosto quelle ritenute *"idonee a incidere negativamente sulla libertà del professionista"* e che *"tale idoneità può, di volta in volta, derivare dall'essere esse dirette alla cura di interessi che possono interferire nell'esercizio delle suddette professioni, ovvero dalla subordinazione che esse determinano nei confronti di terzi, ovvero infine, dai poteri che esse comportano in chi le esercita"*.

⁴ Vedi anche Cass. civ., sez. un., sentenze 24 marzo 1981, n. 1143 e 11 aprile 1981, n. 2119.

⁵ Ciò è stato chiarito dalla Cassazione che ha evidenziato come tali restrizioni si ricollegano a libere scelte del cittadino e trovino fondamento, come già evidenziato, nell'esigenza di garantire la piena autonomia professionale in relazione a interessi di ordine generale. Si evidenzia, peraltro, che l'art. 41 Cost., nell'affermare la libertà di iniziativa economica privata, ammette espressamente che questa possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali.



Nondimeno, l'art. 4 racchiude i principi di legalità e di tassatività: l'emanazione di disposizioni in materia di incompatibilità è, infatti, attribuita in via esclusiva al legislatore di rango primario e non possono individuarsi, in via interpretativa, fattispecie dirette a limitare l'esercizio, da parte del professionista, di diritti soggettivi, ulteriori rispetto a quelle già indicate dalla legge. In tal senso l'art. 4 deve ritenersi norma di stretta interpretazione, non ammettendosi, in alcun caso, interventi interpretativi che, in via analogica o estensiva, ne amplino l'ambito di applicazione⁶.

Per quanto riguarda la genesi della norma, si osserva come nella previgente formulazione i casi di incompatibilità si dividevano in due principali categorie, l'una legata alla mera assunzione di una *qualità* (per cui la mera qualifica assunta faceva conseguire l'incompatibilità senza necessità di ulteriori accertamenti circa il concreto esercizio dell'attività conseguente), l'altra connessa all'accertamento del *concreto esercizio* dell'attività ritenuta incompatibile. Nel nuovo ordinamento, viceversa, i casi di incompatibilità sono tutti ascrivibili a tale seconda categoria, giacché il legislatore si riferisce oggi ad esercizio di professioni ed attività.

Ai sensi dell'art. 4 (co.1), la professione di dottore commercialista ed esperto contabile è quindi incompatibile in presenza di un esercizio, anche non prevalente, né abituale, delle professioni e delle attività ivi richiamate. Nel caso in cui un dottore commercialista/ esperto contabile sia iscritto anche in un Albo professionale la cui attività sia incompatibile ai sensi del co. 1 dell'art. 4 citato, sarà a carico del professionista l'onere della prova che all'iscrizione non corrisponde un effettivo esercizio della relativa attività.

Diversamente stabilisce il comma 3 dell'art. 4, ove è prevista l'incompatibilità a carico di *"tutti i soggetti ai quali, secondo gli ordinamenti loro applicabili, è vietato l'esercizio della libera professione"*. Si tratta, dunque, di un generale ed automatico recepimento delle incompatibilità previste in altri ordinamenti che prescinde dall'accertamento dell'effettivo esercizio dell'attività propria di tali ordinamenti.

Conformemente a tale nuova impostazione è venuto meno l'espreso richiamo alla qualifica di "ministro di qualunque culto" e l'incompatibilità derivante dall'assunzione di alcune qualifiche (quali ad esempio quella di giornalista professionista) è stata sostituita con l'incompatibilità con l'esercizio delle attività conseguenti all'assunzione della qualifica.

È venuta meno, poi, l'espressa previsione di incompatibilità a carico dell'*"impiegato dello Stato o della pubblica amministrazione"* per il quale, tuttavia, proprio in virtù della norma di cui al citato comma 3 dovrà

⁶ Vedi R. PROIETTI - G. COLAVITTI - S. COMOGLIO - A. POLICE, *Dottori commercialisti ed esperti contabili*, Milano, 2009, 232.

continuare a verificarsi la presenza di incompatibilità legata al “*divieto di cumulo con altri impieghi*” sancito all’art. 53 del D. Lgs. 30 marzo 2001, n. 165⁷.

⁷ In linea generale, infatti, l’**impiegato pubblico** non può svolgere altre attività e/o incarichi retribuiti, quali ad esempio, l’attività di libera professione. Questa limitazione di ordine generale, però, subisce un contemperamento rispetto ai dipendenti pubblici con rapporto di lavoro a tempo parziale. La legge 23 dicembre 1996, n. 662, all’art. 1, comma 56, dispone che “le disposizioni di legge e di regolamento che vietano l’iscrizione in albi professionali non si applicano ai dipendenti delle pubbliche amministrazioni con rapporto di lavoro a tempo parziale, con prestazione lavorativa non superiore al 50 per cento di quella a tempo pieno”. Pur essendo stata riconosciuta l’inesistenza di una incompatibilità assoluta tra esercizio della professione e status di dipendente pubblico a part time, alle singole amministrazioni e ai singoli ordini spetta comunque l’onere di compiere una valutazione, caso per caso, circa l’esistenza o meno di concrete ipotesi di incompatibilità. Il comma 56-bis del citato art. 1, aggiunto dall’art. 6 del D.L. 28 marzo 1997, n. 79, precisa inoltre che “sono abrogate le disposizioni che vietano l’iscrizione ad albi e l’esercizio di attività professionali per i soggetti di cui al comma 56.... Ai dipendenti pubblici iscritti ad albi professionali e che esercitano attività professionale non possono essere conferiti incarichi professionali dalle amministrazioni pubbliche; gli stessi dipendenti non possono assumere il patrocinio in controversie nelle quali sia parte la pubblica amministrazione”. Tale ultima disposizione è stata oggetto di una circolare interpretativa del Ministero di Grazia e Giustizia (circolare del 1° agosto 1997) il quale ha precisato che se ai dipendenti pubblici che esercitano attività professionale non possono essere conferiti incarichi professionali dalle pubbliche amministrazioni, è possibile, argomentando *a contrario*, sostenere che questi stessi soggetti possono accettarli da privati e che quindi possono esercitare, nei limiti sopra menzionati, la libera professione. Ulteriori precisazioni devono essere effettuate rispetto ai particolari impieghi pubblici di ricercatore e professore universitari. Per l’ufficio di ricercatore universitario sono previsti regimi di incompatibilità differenziati a seconda che il ricercatore abbia conseguito o meno la conferma e che abbia conseguentemente optato per il regime a tempo pieno, ovvero a tempo definito. In particolare, l’art. 1, comma 3 D.L. 2 marzo 1987, n. 57, convertito in legge con modificazioni dalla legge 22 aprile 1987, n. 158, prevede che il ricercatore non confermato non possa svolgere attività libero professionali connesse alla iscrizione ad albi professionali, esterne alle attività proprie o convenzionate della struttura di appartenenza. Per i ricercatori confermati, invece, la disciplina delle incompatibilità muta a seconda che abbiano optato o meno per il regime a tempo pieno o per il regime a tempo definito. Ai sensi dell’art. 1, comma 5-bis, D.L. 57/87 solo i ricercatori confermati in regime a tempo definito possono svolgere attività professionali. Anche per i professori universitari, il regime delle incompatibilità si differenzia a seconda che l’impegno dei professori universitari sia a tempo pieno, ovvero a tempo definito. In particolare, ai sensi dell’art. 11, L. 11 luglio 1980, n. 382:

a. il regime a tempo definito è compatibile con lo svolgimento di attività professionali e attività di consulenza anche continuativa esterne e con l’assunzione di incarichi retribuiti, ma è incompatibile con l’esercizio del commercio e dell’industria;

b. il regime a tempo pieno è incompatibile con lo svolgimento di qualsiasi attività professionale e di consulenza esterna e con l’assunzione di qualsiasi incarico retribuito e con l’esercizio del commercio e dell’industria; sono fatte salve le perizie giudiziarie e le partecipazioni ad organi di consulenza tecnico-scientifica dello Stato, degli enti pubblici territoriali e degli enti di ricerca, nonché le attività, comunque svolte, per conto di amministrazione dello Stato, enti pubblici e organismi a prevalente partecipazione statale purché prestate in quanto esperti nel proprio campo disciplinare e compatibilmente con l’assolvimento dei propri compiti istituzionali.

Lo stesso regime di incompatibilità si applica ai professori associati ai sensi dell’art. 22, L. 11 luglio 1980, n. 382.

Nelle ipotesi in cui l’ufficio di ricercatore, ovvero di professore universitario, risulta incompatibile con l’esercizio della professione l’iscrizione all’albo risulta preclusa in quanto si configura la fattispecie di incompatibilità di cui all’art. 3, comma 2, Ordinamento Professionale (ora art. 4 co. 3 d.lgs. 139/05). Al riguardo si osserva che anche la disposizione contenuta all’art. 11, comma 6, L. 11 luglio 1980, n. 382 la quale prevede che il rettore comunichi i nominativi dei professori che hanno optato per il tempo pieno all’ordine professionale in cui risultano iscritti, al fine della loro inclusione in un elenco speciale, deve essere interpretata nel senso che le università sono tenute a comunicare



Tornando all'interpretazione dell'art. 4 del D. Lgs. n. 139/2005, occorre osservare come tutti i casi di incompatibilità si configurino solo rispetto all'esercizio della professione di Dottore Commercialista o Esperto Contabile, non già con la mera assunzione della qualifica. In particolare, con il superamento dell'esame di Stato una persona fisica ottiene l'abilitazione all'esercizio della professione di dottore commercialista o di esperto contabile; la qualità di dottore commercialista o di esperto contabile si acquista parimenti con il superamento del citato esame. Da ciò deriva che un soggetto ha comunque la qualifica di dottore commercialista o di esperto contabile, e gli è riconosciuta la competenza di cui all'art.1, Ordinamento Professionale, ma non può "esercitare" se non è iscritto all'albo. Quindi, in tale fattispecie, occorre distinguere tra "qualità" che rimane nel tempo ed "attività" che può modificarsi a seconda dell'esercizio concreto o meno. In tal senso, l'art. 34, ultimo comma, del D. Lgs. n. 139/2005 dispone la facoltà di iscriversi nell'elenco dei non esercenti per coloro che si trovano in una situazione di incompatibilità ex art. 4. D'altra parte, la mancata iscrizione in tale elenco non fa perdere la qualifica di dottore commercialista o di esperto contabile.

In conclusione, è possibile affermare che, per la professione di dottore commercialista o esperto contabile, è incompatibile con altre attività l'"esercizio" della stessa e non la qualifica di dottore commercialista, che non viene meno per tale motivo (e in linea di principio, mai).

La nozione di "esercizio" utilizzata dall'art. 4 del D. Lgs. n. 139/2005, sia per l'esercizio della professione di dottore commercialista o esperto contabile sia per il concorrente ed incompatibile esercizio di altre attività, attiene ad un concreto esercizio di fatto di dette attività. La nozione di esercizio è propria e specifica ai fini della disposizione in questione e dunque la stessa è slegata da altri contesti previsti dall'ordinamento giuridico in generale e dal codice civile in particolare.

Concludendo, nell'analisi dei casi di incompatibilità occorre porre a confronto attività oggettivamente svolte e non mere qualità assunte, convenendosi che in caso di mancato concreto esercizio (ad esempio dottore commercialista contemporaneamente notaio che non esercita, ovvero agente di commercio iscritto all'apposito elenco che non esercita e simili) non può ravvisarsi incompatibilità.

tali informazioni agli ordini professionali che potranno così disporre d'ufficio la cancellazione dall'albo, senza, tuttavia, dover procedere simultaneamente all'iscrizione nell'elenco speciale.

2. L'esercizio di altre professioni e di specifiche attività

Il Comma 1 dell'art. 4 di cui trattasi prevede l'incompatibilità *"con l'esercizio, anche non prevalente, né abituale"* di una serie di professioni e attività, di seguito elencate e definite. La formulazione della norma suggerisce come l'incompatibilità si applichi anche nel caso di prestazioni occasionali e/o non prevalenti, dunque marginali rispetto all'attività svolta nell'esercizio della professione di dottore commercialista ed esperto contabile.

2.1. La professione di notaio

L'esercizio in concreto e di fatto della professione di dottore commercialista e di esperto contabile è incompatibile con l'esercizio della professione di notaio, regolata dalla L. 16/2/1913, n. 89, soltanto qualora quest'ultima sia contemporaneamente e concretamente di fatto esercitata.

2.2. La professione di giornalista professionista

Per giornalista professionista si intende il soggetto, iscritto all'apposito albo, che esercita, in modo continuativo ed esclusivo un'attività di tipo intellettuale, provvedendo alla raccolta, elaborazione e commento delle notizie destinate a formare oggetto di comunicazione attraverso gli organi di informazione di massa, con un apporto espressivo critico; in mancanza di una definizione giuridica di attività giornalistica nella legge professionale 3 febbraio 1963, n. 69 si rinvia alle definizioni elaborate dalla giurisprudenza, in particolare si vedano: Cass. 1/2/96 n. 889, Cass. 21/2/92 n. 2166, Cass. 20/2/95, n. 1827 e Cass. 23/11/83 n. 700.

L'esercizio della professione di giornalista è riservato ai soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 26 della L. n. 69/63 ossia ai giornalisti professionisti e ai giornalisti pubblicisti.

Le due categorie di soggetti differiscono per le modalità di esercizio della professione giornalistica: esclusiva e continuativa per il giornalista professionista; non occasionale, retribuita, ma non esclusiva per quella pubblicista. Peraltro, stando alla lettera dell'art. 4 del Ordinamento Professionale, solo in relazione alla prima categoria di soggetti si realizza una situazione di incompatibilità con l'esercizio della professione di dottore commercialista ed esperto contabile.



2.3. L'attività di appaltatore di servizio pubblico

La figura dell'appaltatore di servizio pubblico espressamente definita dall'art. 2 del D.Lgs. 17 marzo 1995, n. 157, deve oggi essere ricondotta nella più ampia disciplina del D.Lgs. 12 aprile 2006, n. 163 (Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE). Ai sensi dell'art. 3, comma 6, del codice dei contratti pubblici, l'appalto pubblico può essere definito come il contratto a titolo oneroso, stipulato per iscritto tra la pubblica amministrazione ed uno o più operatori economici, aventi per oggetto l'esecuzione di lavori, la fornitura di prodotti, la prestazione di servizi. Si hanno, pertanto, tre tipologie di appalto pubblico a seconda dell'oggetto:

- appalto di lavori, avente ad oggetto l'esecuzione o, congiuntamente, la progettazione esecutiva e l'esecuzione di un'opera rispondente alle esigenze specificate dall'amministrazione, sulla base del progetto preliminare posto a base di gara;
- appalto di forniture, avente ad oggetto l'acquisto, la locazione finanziaria, la locazione o l'acquisto a riscatto, con o senza opzione per l'acquisto di prodotti;
- appalto di servizi, avente ad oggetto la prestazione di servizi. Si precisa che, tra i servizi indicati nell'Allegato II al Codice, sono presenti i servizi di ricerca e sviluppo, servizi di contabilità, revisione dei conti e tenuta dei libri contabili nonché i servizi di consulenza gestionale e affini.

Si ritiene che l'allegato 2 al codice in parola non identifichi i servizi pubblici ma identifichi semplicemente i servizi che l'Ente pubblico deve mettere in gara pubblica per la relativa aggiudicazione.

Si hanno quindi:

“appalti pubblici di servizi non costituenti pubblico servizio”, servizi pienamente compatibili laddove riguardanti l'attività tipica del Commercialista (tra cui, a titolo esemplificativo, la consulenza gestionale ad un Ente Pubblico);

“appalti pubblici di servizi pubblici” (ad esempio, il servizio di distribuzione dell'acqua).

In buona sostanza si ritiene pienamente compatibile per i relativi contenuti qualitativi e quantitativi l'attività del commercialista che, vinta la relativa “gara”, presta servizi di natura professionale all'Ente pubblico nell'interesse diretto di quest'ultimo.

I soggetti cui possono essere affidati i contratti pubblici sono individuati dall'art. 34 del codice dei contratti.

2.4. L'attività di concessionario della riscossione tributi

Ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, come modificato dal D.lgs. 26 febbraio 1999 n. 46, è concessionario il soggetto cui è affidato in concessione il servizio di riscossione o il commissario governativo che gestisce il servizio stesso.

Ai sensi dell'art. 2, co. 2, del D.lgs. 13 aprile 1999 n. 112, il Ministero dell'economia e delle finanze attribuisce la concessione del servizio di riscossione mediante ruolo alle società per azioni aventi come oggetto:

- lo svolgimento di tale servizio, di compiti ad esso connessi o complementari indirizzati anche al supporto delle attività tributarie e di gestione patrimoniale degli enti creditori diversi dallo Stato,
- delle altre attività di riscossione ad essi attribuite dalla legge e che non siano state dichiarate decadute da precedenti concessioni del servizio stesso.

Si precisa, infine, che ai sensi dell'art. 3 del D.l. n. 203 del 30 settembre 2005 a decorrere dal 1° ottobre 2006 è soppresso il sistema di affidamento in concessione e le funzioni relative alla riscossione nazionale. Tali funzioni sono attribuite all'Agenzia delle entrate che le esercita mediante la società Equitalia S.p.a.. Sul punto si segnala che, per la riscossione dei tributi locali o di Enti pubblici locali, continuano ad operare i concessionari di riscossione tributi.

2.5. L'attività di promotore finanziario

Il promotore finanziario, ai sensi dell'art. 31 del D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, è *"la persona fisica che, in qualità di dipendente, agente o mandatario, esercita professionalmente l'offerta fuori sede. L'attività di promotore finanziario è svolta esclusivamente nell'interesse di un solo soggetto"*. Per *"offerta fuori sede"*, ai sensi dell'art. 30 del citato decreto, si deve intendere la "promozione" e il "collocamento" presso il pubblico:

- a) di strumenti finanziari in luogo diverso dalla sede legale o dalle dipendenze dell'emittente, del proponente l'investimento o del soggetto incaricato della promozione e del collocamento;
- b) di servizi di investimento in luogo diverso dalla sede legale o dalle dipendenze di chi presta, promuove o colloca il servizio.

3. L'esercizio dell'attività d'impresa

La lettera c) dell'art. 4 del D.Lgs. n. 139/2005 prevede l'incompatibilità dell'esercizio della professione di dottore commercialista ed esperto contabile con *"l'esercizio, anche non prevalente, né abituale . . . dell'attività di impresa, in nome proprio o altrui e, per proprio conto, di produzione di beni o servizi, intermediaria nella circolazione di beni o servizi, tra cui ogni tipologia di mediatore, di trasporto o spedizione, bancarie, assicurative o agricole, ovvero ausiliari delle precedenti"*.



Il tenore letterale della norma rinvia alle definizioni di imprenditore, commerciale ed agricolo, poste dagli artt. 2082, 2083, 2135 e 2195 del Codice Civile ed è proprio a tali norme che si deve far riferimento per dare una corretta interpretazione delle cause di incompatibilità in commento.

Preliminarmente va osservato che, ai sensi dell'art. 4, le incompatibilità sussistono anche in presenza di un esercizio non prevalente, né abituale, delle professioni e delle attività richiamate. Nel caso dell'esercizio dell'attività d'impresa i requisiti della non prevalenza e della non occasionalità devono ritenersi soddisfatti in maniera implicita. Infatti, secondo quanto previsto dall'art. 2082 c.c., è imprenditore colui che *“esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione e dello scambio di beni o servizi”*, dovendosi intendere per *“professionalmente”* un esercizio abituale e non occasionale di una determinata attività produttiva, ancorché non si tratti di attività unica o principale.

Va sottolineato, che ai sensi dell'art. 4 dell'ordinamento professionale, devono ritenersi incompatibili anche i c.d. atti isolati di commercio, i quali, diversamente, non darebbero luogo alla qualifica di imprenditore per mancanza del requisito della abitualità.

L'attività, comunque, per essere ritenuta incompatibile, deve essere concretamente svolta. Tutte le volte in cui l'iscritto assuma una mera qualifica imprenditoriale ma di fatto non eserciti una connessa attività non potrà trovarsi in una situazione di incompatibilità.

A tal fine, in presenza di *“qualità imprenditoriale”* dovranno essere valutati eventuali elementi probatori tesi ad acclarare sostanzialmente ed incontrovertibilmente che non vi è stato esercizio, quali a titolo esplicativo ma non esaustivo:

- posizione CCIAA inattiva (connessa ad assenza di costi e ricavi);
- posizione IVA inattiva;
- posizione CCIAA e IVA attiva ma assenza di costi e ricavi ed investimenti indispensabili;
- assenza di luogo di svolgimento dell'attività, se necessario;
- dichiarazioni scritte (autocertificazioni, dichiarazioni sostitutive di certificazioni e dichiarazioni sostitutive di atti di notorietà, rilasciati da terzi a titolo di prova).

I suddetti elementi pur non dovendo ricorrere congiuntamente, devono essere valutati comunque nel loro insieme.

Nonostante la non chiara formulazione della disposizione, deve ritenersi che, affinché l'attività di impresa risulti incompatibile con l'esercizio della professione, debba ricorrere sia la condizione dell'esercizio *“in nome proprio o altrui”*, sia la condizione dell'esercizio *“per proprio conto”*. Pertanto, ogni qualvolta non

siano soddisfatte entrambe le condizioni l'incompatibilità deve essere esclusa⁸. Come evidenziato, dunque, l'incompatibilità opera in presenza di esercizio dell'attività d'impresa:

- a) in nome proprio e per conto proprio. È questo il caso dell'**imprenditore individuale**;
- b) in nome altrui e per conto proprio. È questo il caso dell'**imprenditore occulto**, in presenza del quale si realizza una dissociazione fra il soggetto cui è formalmente imputabile la qualità di imprenditore ed il reale interessato. Vi è, infatti, da un lato, il soggetto (imprenditore palese o prestanome) che compie in nome proprio gli atti di impresa e, dall'altro, il soggetto (imprenditore indiretto o occulto) che somministra al primo i mezzi finanziari necessari e, di fatto, dirige l'impresa.

Da quanto appena premesso se ne deduce che l'incompatibilità deve essere esclusa nel caso di assunzione del **mandato senza rappresentanza** (art. 1705 c.c.), in quanto l'attività viene svolta in nome proprio ma per conto altrui. Se ne deduce, inoltre, a maggior ragione, che l'incompatibilità è esclusa anche nel caso dell'iscritto **institore⁹ o procuratore dell'imprenditore**, in quanto l'attività viene svolta sia in nome che per conto altrui.

Occorre infine tener presente che la norma estende l'incompatibilità all'attività di intermediazione e alla figura del mediatore, con una formulazione letterale così ampia e generica da ricomprendere qualsiasi attività di intermediazione e ogni figura di mediatore.

⁸ E' appena il caso di ricordare che un atto giuridico è compiuto:

- in nome proprio, quando il soggetto agente spende il proprio nome nel compimento di un atto giuridico a prescindere dalla circostanza che:
 - a) gli effetti sostanziali conseguenti dallo stesso siano riconducibili alla sua volontà o ai suoi interessi;
 - b) gli effetti giuridici si producano in capo a lui o ad altri;
- in nome altrui, quando, nel traffico giuridico, si spende il nome di un soggetto terzo diverso dal soggetto agente, con la conseguenza che gli effetti giuridici dell'atto posto in essere si producono, di regola, direttamente in capo a tale soggetto terzo;
- per conto proprio, quando gli effetti giuridici e sostanziali conseguenti all'atto giuridico posto in essere (direttamente o per il tramite di un rappresentante) soddisfano la propria volontà, i propri fini, i propri interessi;
- per conto altrui, quando gli effetti giuridici e sostanziali conseguenti all'atto giuridico posto in essere (in nome proprio o in nome altrui) soddisfano la volontà, gli interessi di una persona terza che ha conferito il potere al soggetto agente di sostituirlo ad essa nel compimento di un atto giuridico.

⁹ L'art. 2203 del codice civile prevede che "è institore colui che è preposto dal titolare dell'esercizio di un'impresa commerciale. La preposizione può essere limitata all'esercizio di una sede secondaria o di un ramo particolare dell'impresa". La procura institoria, pertanto, evidenzia implicitamente un mandato che si attegga a corretta veste giuridica per l'attività professionale del dottore commercialista e dell'esperto contabile.



3.1. Casistica

E' possibile – a titolo esemplificativo ma non esaustivo – rappresentare i casi relativi all'**esercizio dell'attività d'impresa** ritenuti maggiormente rappresentativi e che si ritiene opportuno affrontare in via preventiva. Nell'analisi della casistica restano fermi e prioritari tutti i principi sopra enunciati.

Caso 1 - Esercizio di attività d'impresa svolto direttamente dall'iscritto all'albo

Fattispecie: le ipotesi più frequenti evidenziano le figure del rappresentante di commercio, procacciatore di affari, commerciante all'ingrosso, agente di assicurazione, intermediario finanziario o assicurativo oppure commerciale ecc...).

Nella fattispecie rientra l'esercizio anche non prevalente né abituale, nonché quello munito di veste giuridica appropriata, oltre che quello non correttamente rivestito.

Soluzione: poiché l'esercizio dell'attività d'impresa è in nome proprio e per proprio conto, deve ritenersi incompatibile.

Nota: si segnalano come rientranti in questa fattispecie i casi in cui l'iscritto, a scopo lucrativo, mette in contatto per un interesse economico proprio, un cliente e terzi al fine di ricavarne una provvigione.

Caso 2 - Iscritto all'albo socio di società semplice

Fattispecie:

- a) esercizio di attività non imprenditoriali e non agricole da parte di una società semplice di cui l'iscritto all'albo è socio (esempio: studio professionale costituito in forma di società semplice).

Soluzione: l'attività è compatibile;

- b) esercizio di impresa agricola in forma di società semplice di cui l'iscritto all'albo è socio.

Soluzione: l'attività è incompatibile.

Nota 1: si veda la causa di esclusione esemplificata al paragrafo 4.1 delle presenti note interpretative (*"Attività d'impresa diretta alla gestione patrimoniale o di mero godimento o conservativa"*), con riferimento all'impresa agricola.

Caso 3 - Iscritto all'albo socio di società in nome collettivo regolare od irregolare

Soluzione: l'attività è incompatibile.

Caso 4 - Iscritto all'albo socio accomandatario di società in accomandita semplice regolare od irregolare

Soluzione: l'attività è incompatibile.

Caso 5 - Iscritto all'albo socio accomandante di società in accomandita semplice

Fattispecie: la figura del socio accomandante, per definizione, non collima con l'esercizio dell'attività di impresa.

Soluzione: l'attività è compatibile.

Nota: qualora si accerti che, di fatto, l'iscritto accomandante gestisca, amministri o liquidi attraverso prestanomi o fiduciari, la valutazione dovrà essere fatta avendo riguardo al materiale esercizio e non alla veste formale della partecipazione societaria, con obbligo di ulteriore attivazione dei connessi procedimenti nelle competenti sedi giudiziarie e/o disciplinari.

Caso 6 - Iscritto all'albo socio di società di capitali

Fattispecie: valgono le considerazioni svolte al precedente Caso 5, con riferimento al socio accomandante di S.a.s., intendendosi sostituite le parole "socio di società di capitale" alle parole "socio accomandante".

Soluzione: l'attività è compatibile.

E' da ritenersi compatibile quindi lo status di socio di società di capitali anche con partecipazione rilevante, maggioritaria o totalitaria ma sempre comunque nel rispetto della sua terzietà rispetto alla attività di conduzione della società. E' sempre da privilegiarsi la distinzione tra proprietà e conduzione, identificando la compatibilità della prima in ogni caso in cui l'amministrazione sia affidata, in fatto oltre che in diritto, a terze persone rispetto all'iscritto.

Ne deriva che la compatibilità dell'attività professionale con la partecipazione non irrilevante in una società di capitali dipende dal rigore con cui viene assolto il ruolo di socio che può essere paragonato a quello del socio accomandante di S.a.s.

Nota: qualora si accerti che, di fatto, l'iscritto socio di società di capitali gestisca, amministri e liquidi attraverso prestanomi o fiduciari, ovvero in virtù di clausole statutarie che devolvano ai soci le decisioni in merito alla gran parte degli atti di gestione, la valutazione dovrà essere fatta avendo riguardo a tali circostanze, sulla base dei criteri esposti al Caso 11 (in tema di iscritto socio e contemporaneamente presidente, consigliere delegato, amministratore unico o liquidatore con ampi (o tutti) i poteri gestionali).

Assume particolare rilievo in questa ipotesi il principio della prevalenza della sostanza sulla forma talché l'iscritto è da considerarsi incompatibile nel caso in cui si ingerisca in qualunque modo nella gestione della società, anche solo formulando direttive di indirizzo che alterino l'indipendenza di giudizio e l'autonomia



che la legge assegna all'organo amministrativo. In tal senso, è da considerare attività gestoria anche l'attività derivante dal ricorso alle assemblee dei soci da parte degli amministratori per assumere direttive e, in via di principio, quando lo statuto lo preveda espressamente assegnando alle assemblee compiti deliberanti su questioni ordinariamente appannaggio degli amministratori.

Caso 7 - Iscritto all'albo socio accomandatario di società in accomandita per azioni

Soluzione: l'attività è incompatibile.

Caso 8 - Iscritto all'albo socio accomandante di società in accomandita per azioni

Fattispecie: la figura del socio accomandante, per definizione, non collima con l'esercizio dell'attività di impresa.

Soluzione: l'attività è compatibile.

Nota: qualora si accerti che, di fatto, l'iscritto accomandante gestisca, amministri o liquidi attraverso prestanomi o fiduciari, la valutazione dovrà essere fatta avendo riguardo al materiale esercizio e non alla veste formale della partecipazione societaria, con obbligo di ulteriore attivazione dei connessi procedimenti nelle competenti sedi giudiziarie e/o disciplinari.

Caso 9 - Iscritto all'albo socio di società cooperativa (artt. 2511 e ss., c.c.), mutue assicuratrici (artt. 2546 e ss., c.c.), società consortili (artt. 2615-ter ss., c.c.), e altri enti commerciali

Fattispecie: valgono tutte le considerazioni riportate al Caso 6 (in tema di socio di società di capitali).

Soluzione: l'attività è compatibile.

Nota: valgono le considerazioni riportate in nota al Caso 6 (in tema di socio di società di capitali).

Caso 10 - Iscritto all'albo non socio ma consigliere delegato o presidente o amministratore unico o liquidatore di società di capitali o di società ed enti di cui al Caso 9 con ampi (o tutti) i poteri gestionali

Soluzione: l'attività è compatibile

Nota: l'Ordine Territoriale dovrà accertare che le quote o azioni rappresentative del capitale sociale non siano in tutto o in parte intestate a società fiduciarie, prestanomi, al coniuge non legalmente separato, a conviventi risultanti nello stato di famiglia, a parenti entro il 4° grado, a società nazionali od estere riferibili all'iscritto all'albo o da lui controllate, ecc. e che non siano comprovabili, in base a qualunque atto o documento acquisito:

a) un interesse economico prevalente dell'iscritto, come definito al Caso 11 (*“Iscritto all'albo socio con interesse economico prevalente in una società di capitali ovvero di società di cui al punto Caso 9 e contemporaneamente presidente, consigliere delegato, amministratore unico o liquidatore con ampi (o tutti) i poteri gestionali”*);

b) una situazione di socio influente od occulto.

In tali casi l'attività sarà considerata incompatibile.

Caso 11 - Iscritto all'albo socio con interesse economico prevalente in una società di capitali ovvero di società di cui al punto Caso 9 e contemporaneamente presidente, consigliere delegato, amministratore unico o liquidatore con ampi (o tutti) i poteri gestionali

Fattispecie: l'interesse economico è prevalente quando il dottore commercialista eserciti una influenza rilevante o notevole, oppure il controllo sulla società. L'interesse economico è prevalente altresì quando l'investimento patrimoniale non sia irrilevante con riferimento al patrimonio personale dell'iscritto.

Tale influenza o controllo si ravvisa in presenza di tutte le situazioni di cui all'art. 2359 c.c.. In particolare:

- “controllo” esprime una situazione per effetto della quale un soggetto è in grado di improntare con la propria volontà l'attività economica di una determinata società. Di conseguenza la situazione di controllo può verificarsi per diverse cause:
 - partecipazione maggioritaria al capitale di una società (controllo di diritto);
 - partecipazione minoritaria, la quale tuttavia consente di far prevalere la propria volontà nell'assemblea ordinaria e quindi imprimere, attraverso la nomina di amministratori e di sindaci, l'indirizzo amministrativo alla società (controllo di fatto);
 - particolari vincoli contrattuali (di finanziamento, di locazione d'azienda, di fornitura) che assicurano al soggetto la direzione amministrativa della società (controllo esterno).
- “influenza rilevante o notevole”, quando la volontà dell'iscritto socio possa essere impeditiva, anche di fatto, della diversa volontà degli altri soci quand'anche essa rappresenti quella della maggioranza. Detta influenza è tale anche quando la partecipazione consente di fatto o di diritto al socio di condizionare le decisioni che la maggioranza sarebbe in grado di assumere. Per analogia, infine, la si può altresì riferire al concetto già noto di “influenza notevole” già utilizzato per le società collegate di cui all'art. 2359, terzo comma, del codice civile.

Soluzione: si ravviserà incompatibilità con l'esercizio della professione di dottore commercialista e esperto contabile in tutti quei casi in cui sarà possibile riscontrare da comprovati elementi sostanziali che il presidente o l'amministratore unico o il consigliere delegato o il liquidatore, con ampi o tutti i poteri di una



società di capitali, eserciti un controllo diretto, o di fatto o esterno sulla stessa, o anche solo una influenza come innanzi delineata. La carica di amministratore con deleghe, presidente o amministratore unico è dunque da ritenersi compatibile solo laddove la partecipazione sia “irrilevante” e tale aggettivo è da riferire tanto alla partecipazione in quanto tale, e dunque alla irrilevanza dei diritti amministrativi che ne conseguono nelle dinamiche endosocietarie, quanto con riferimento quantitativo al patrimonio personale dell’iscritto. Detta irrilevanza è da riferire dunque alle fattispecie residuali rispetto a quelle innanzi delineate come compatibili, con tutte le ulteriori precisazioni sostanziali esposte.

E’ dunque da privilegiare in ciascuna valutazione la prevalenza della sostanza sulla forma, talché l’irrilevanza non può limitarsi al dato formale, ma deve essere concretamente apprezzabile ed essere una situazione priva di evidenze contrastanti, anche se di mero fatto.

Nota 1: la partecipazione al capitale sociale realizzata tramite l’utilizzo del coniuge non legalmente separato o di parenti entro il 4° grado, prestanomi, fiduciari, società nazionali od estere riferibili all’iscritto all’albo o da lui controllate, di conviventi risultanti nello stato di famiglia ecc., rende incompatibile l’attività quando siano dimostrati e provati i rapporti giuridici di cui sopra e/o l’influenza dell’iscritto sui detti soggetti e l’interesse economico dello stesso.

Nota 2: per quanto riguarda la compatibilità con la carica di consigliere con poteri limitati in società di capitali nelle quali il potere decisionale spetti al consiglio di amministrazione e solo taluni poteri vengano delegati ai consiglieri, questa trova fondamento nel fatto che l’attività del professionista viene esercitata in base ad una delega di poteri da parte del consiglio di amministrazione, non riscontrandosi quindi un potere decisorio originario ed autonomo in mano allo stesso professionista.

In ultima analisi, il potere gestionale resta nelle mani del consiglio di amministrazione per conferimento dell’assemblea, mentre l’esercizio dell’attività di consigliere con poteri o presidente da parte dell’iscritto risulta pienamente legittimo e trova soprattutto ragion d’essere nelle capacità professionali dello stesso.

Infine si deve ritenere compatibile la carica di liquidatore alla condizione però che la società non abbia adottato in alcun modo l’esercizio temporaneo delle attività d’impresa e sia dunque meramente liquidatoria.

Caso 12 - Iscritto all’albo socio unico di società di capitali illimitatamente responsabile

Fattispecie: il socio unico illimitatamente responsabile ai sensi dell’art. 2325, comma 2, c.c. e dell’art. 2462, comma 2, c.c., risponde solidalmente ed in via subordinata alla previa escussione della società, delle obbligazioni assunte da quest’ultima nei confronti di terzi.

Soluzione: si ritiene che la posizione di socio unico illimitatamente responsabile di società di capitali sia incompatibile con l'esercizio della professione di dottore commercialista ed esperto contabile solo quando ad essa si abbini un concreto esercizio di attività d'impresa da parte dell'iscritto, attraverso poteri (di fatto o di diritto) gestori, ravvisandosi così un esercizio dell'attività d'impresa per conto proprio, rientrando così la fattispecie tra quelle incompatibili in base ai casi precedenti.

Caso 13 - Iscritto all'albo che esercita attività di revisione contabile quale socio di società di capitali con poteri di gestione ampia o globale o di società di persone con responsabilità illimitata

Fattispecie: l'iscritto all'albo è socio gerente e illimitatamente responsabile in società di persone o socio di società di capitali aventi ad oggetto la revisione contabile essendo contemporaneamente unico amministratore, o presidente o consigliere delegato o liquidatore con ampi (o tutti) i poteri di amministrazione, ed in entrambi i casi detiene un interesse economico prevalente o meno.

Soluzione: l'attività è compatibile.

E' fatta salva la compatibilità della partecipazione del professionista in società commerciali, di persone e di capitali, come socio e/o amministratore aventi ad oggetto l'erogazione di prestazioni relative alla revisione legale dei conti, ancorché il professionista assuma la responsabilità illimitata per le obbligazioni sociali. Tale conclusione deriva dal chiaro disposto della direttiva 2006/43/CE e dal decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, i quali – sia per il principio di specialità sia perché norme successive all'art. 4 *de quo* – chiaramente derogano alle disposizioni del D. Lgs. 139/05.

Caso 14 - Iscritto all'albo che esercita attività fiduciaria quale socio di società di capitali con poteri di gestione ampia o globale o di società di persone con responsabilità illimitata

Fattispecie: l'iscritto all'albo è socio gerente e illimitatamente responsabile in società di persone o socio di società di capitali aventi ad oggetto l'attività fiduciaria, ai sensi della L. 1966/1939, essendo contemporaneamente unico amministratore, o presidente o consigliere delegato o liquidatore con ampi (o tutti) i poteri di amministrazione, ed in entrambi i casi detiene un interesse economico prevalente o meno.

Soluzione: l'attività è compatibile.

Caso 15 - Socio d'opera

Fattispecie: è socio d'opera colui che conferisce la propria opera.



Soluzione 1: l'attività è incompatibile per il socio d'opera di società di persone, a meno che non si configuri la causa di esclusione esposta al paragrafo 4.3 delle presenti note interpretative (*“Carica di amministratore assunta sulla base di uno specifico incarico professionale e per il perseguimento dell'interesse di colui che conferisce l'incarico”*), giacché l'iscritto all'albo può essere chiamato ad amministrare o liquidare società quale socio d'opera.

Soluzione 2: l'attività è compatibile per il socio d'opera di società a responsabilità limitata, sempre che non si configuri comunque uno dei casi di incompatibilità sopra riportati con riferimento alle società di capitali.

Caso 16- Iscritto all'albo titolare o membro di impresa familiare

Fattispecie: l'iscritto all'albo può essere titolare o partecipante ad un'impresa familiare ai sensi dell'art. 230-bis del codice civile.

Soluzione 1: l'attività è incompatibile nel primo caso (titolare).

Soluzione 2: l'attività è compatibile nel secondo caso (partecipante) .

Nota: nel secondo caso, qualora si accerti che l'iscritto abbia l'effettivo potere gestionale, l'attività sarà considerata incompatibile.

Caso 17 Impresa agricola

Fattispecie: per esercizio di impresa agricola si deve far riferimento a quanto previsto dall'art. 2135 c.c. che definisce imprenditore agricolo il soggetto che esercita l'attività di:

- coltivazione del fondo (attività rivolta allo sfruttamento delle energie naturali della terra. Il fondo assume il ruolo di fattore produttivo e non di mero strumento),
- selvicoltura (attività tecnica diretta ad ottenere i prodotti del bosco, entro cicli regolari di tempo. È una speciale coltivazione del fondo nella quale non rientra la mera attività estrattiva del legname se è disgiunta dalla coltivazione del fondo),
- allevamento di animali e attività connesse.

Rientrano tra le attività connesse quelle:

- o esercitate dal medesimo imprenditore agricolo e dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali,

- o dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge.

Si segnala che l'art. 1 del D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 ha ulteriormente definito imprenditore agricolo professionale (I.A.P.) il soggetto che in possesso di conoscenze e competenze professionali adeguate, dedica alle attività agricole indicate dall'art. 2135 c.c. almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricava da tale attività almeno il 50% del proprio reddito globale di lavoro. La qualifica di imprenditore agricolo professionale (I.A.P.) può essere acquisita anche relativamente all'attività svolta da società di persone, società cooperative e società di capitali, qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole. In particolare in caso di società di persone e cooperative, i soci, ai fini della qualifica di I.A.P., devono possedere i medesimi requisiti (relativi a conoscenze e competenze, tempo di lavoro e reddito) richiesti per l'imprenditore individuale. Nel caso di società di capitali, ai fini della qualifica di imprenditore agricolo professionale è necessario che l'attività svolta dagli amministratori nella società, in presenza dei predetti requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito, sia idonea a far acquisire agli stessi la qualifica di I.A.P.

Soluzione: l'attività è incompatibile.

Nota: si veda la causa di esclusione esemplificata al paragrafo 4.1 delle presenti note interpretative (*"Attività d'impresa diretta alla gestione patrimoniale o di mero godimento o conservative"*).

4. I casi di esclusione di cui al comma 2

Il comma 2 dell'art. 4 del D. Lgs. n. 139/2005 prevede i seguenti casi di esclusione, ricorrendo i quali l'esercizio dell'attività d'impresa o l'assunzione della carica di amministratore sono da considerarsi compatibili.

4.1 Attività d'impresa diretta alla gestione patrimoniale o di mero godimento o conservative

L'incompatibilità deve ritenersi esclusa, ad esempio, qualora l'attività d'impresa sia diretta alla gestione patrimoniale immobiliare e mobiliare. Per quanto riguarda la gestione immobiliare, deve trattarsi di attività di pura gestione. In relazione alla gestione patrimoniale mobiliare, si evidenzia che tale fattispecie ricomprende sia ipotesi di gestione "statica" (stabile investimento in titoli), sia ipotesi di gestione "dinamica".



È possibile citare, inoltre, sempre a titolo esemplificativo e non esaustivo, il caso dell'attività agricola. Infatti, sebbene la norma preveda espressamente l'incompatibilità per l'esercizio di impresa agricola, tale incompatibilità è da escludersi laddove i prodotti agricoli siano rivenduti esclusivamente per rientrare delle spese sostenute per la manutenzione e la conservazione del fondo.

Ai fini della prima applicazione della norma il periodo intercorrente tra la data di entrata in vigore del D. Lgs. n. 139/2005 e il 31/12/2007 può ritenersi congruo ai fini della rimozione di cause di incompatibilità preesistenti. Di talché sarà da intendersi meramente conservativa, e dunque compatibile, l'attività agricola in qualunque forma esercitata in detto lasso di tempo.

4.2 Attività d'impresa riguardante società di servizi strumentali o ausiliari all'esercizio della professione

L'incompatibilità non si ravvisa nel caso in cui l'attività di impresa consista nell'esercizio in forma societaria di società cosiddette "di mezzi" o di "servizi". Sono tali le società che svolgono, a titolo esemplificativo, attività quali la tenuta della contabilità generale od IVA, l'invio telematico delle dichiarazioni, la domiciliazione e la segreteria societaria, la tenuta della contabilità paghe e simili, i servizi di segreteria per lo studio professionale, ecc..(non già per l'attività a componente intellettuale che deve rimanere tipica ed esclusiva della sfera professionale).

L'incompatibilità è senz'altro esclusa nel caso in cui la società di "mezzi" o di "servizi", in cui l'iscritto abbia un interesse economico prevalente e ricopra le cariche sopra descritte con ampi o tutti i poteri, abbia come unico cliente il professionista stesso. In tal caso, infatti, i servizi offerti dalla società sarebbero indubbiamente qualificabili come "strumentali" o "ausiliari".

Quando invece detta società avesse anche (o solo) clienti terzi, l'esclusione di cui trattasi sarebbe applicabile solo nel caso di prevalenza del fatturato individuale dell'iscritto (di cui alla posizione IVA individuale e/o alla quota spettante del fatturato dello studio associato) rispetto alla quota parte di fatturato della società di servizi allo stesso imputabile. Infatti, ove fosse accertato che la parte di fatturato della società commerciale riferibile all'iscritto fosse superiore al proprio fatturato individuale (di cui alla posizione IVA individuale e/o alla quota spettante del fatturato dello studio associato), i servizi offerti da detta società non sarebbero qualificabili come "strumentali" o "ausiliari" e la causa di esclusione di cui trattasi non sarebbe applicabile.

Qualora la società di servizi sia partecipata da una pluralità di iscritti all'albo, la prevalenza di fatturato sopra descritta andrà ricercata con riferimento alla percentuale di partecipazione agli utili del singolo professionista.

4.3 Carica di amministratore assunta sulla base di uno specifico incarico professionale e per il perseguimento dell'interesse di colui che conferisce l'incarico

L'incompatibilità è esclusa anche qualora il professionista rivesta la carica di amministratore sulla base di uno specifico incarico professionale e per il perseguimento dell'interesse di colui che conferisce l'incarico.

La norma tiene conto della circostanza che l'amministrazione e la liquidazione di aziende sono attività rientranti espressamente nella competenza professionale riconosciuta agli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

Tale impostazione riprende quanto già affermato in passato dalla Suprema Corte¹⁰, che nel valutare cause di incompatibilità, ha ritenuto l'amministrazione ammissibile o vietata a seconda che la stessa fosse svolta nell'interesse del cliente, come attività professionale, ovvero fosse esercitata per soddisfare un fine imprenditoriale, al di fuori di un rapporto professionale.

Il discrimine, quindi, tra attività consentita e vietata, è stato ricondotto al concetto di amministrazione su mandato ricevuto dal cliente in considerazione della propria specifica competenza professionale, in contrapposizione con l'amministrazione di società svolta a soli fini imprenditoriali per soddisfare un interesse imprenditoriale proprio.

Come può osservarsi, dunque, l'esenzione in tal caso si giustifica tenuto conto che l'attività gestoria posta in essere dal professionista, certamente coerente con le competenze professionali proprie del Dottore Commercialista e dell'esperto Contabile, viene svolta per perseguire l'interesse del soggetto che ha conferito l'incarico.

Ai fini della corretta valutazione della citata discriminante tra mandato del cliente ed interesse proprio o altrui si citano di seguito alcuni elementi probatori che possono essere utili a tal fine:

- a) mandato scritto conferito dal cliente;
- b) parcellazione dei compensi;
- c) mancata attribuzione di utili o dividendi (o rinuncia agli stessi) o loro assegnazione in misura non significativa e materiale per i fini sopra esposti;
- d) assenza di un reale o concreto interesse imprenditoriale dell'iscritto;
- e) partecipazione in misura del tutto irrilevante al capitale della società;
- f) situazioni temporanee di estrema urgenza ed impossibilità ad agire diversamente in assenza dei criteri sopra esposti, come nelle ipotesi di successione, eredità, donazioni, divorzi e simili.

¹⁰ Vedi Cass. Civ., Sez. Lav., 21 novembre 1987, n. 8601.



5 Competenza degli Ordini Territoriali. Prescrizione

L'art. 12, comma 1, lettera e), del D.Lgs. n. 139/2005 prevede, tra le attribuzioni del Consiglio dell'Ordine Territoriale, l'aggiornamento e la verifica periodica, almeno una volta ogni anno, della sussistenza dei requisiti di legge in capo agli iscritti.

Poiché tra i requisiti di legge rientra anche l'assenza di cause di incompatibilità, il Consiglio dell'Ordine Territoriale è competente a verificare la presenza di tali cause.

Giacché l'eventuale sussistenza di situazioni di incompatibilità in capo all'iscritto configura una violazione di legge rilevante ai fini dell'art. 49 del D. Lgs. n. 139/2005 e del decreto del Direttore Generale della Giustizia civile del 18 luglio 2003, il Consiglio dell'Ordine, osservate le norme del procedimento disciplinare, dovrà provvedere all'accertamento della suddetta sussistenza.

Tale accertamento, pertanto, potrà essere effettuato entro e non oltre il **termine di cinque anni**, previsto quale termine prescrizione dell'azione disciplinare, ai sensi dell'art. 56 del D. Lgs. n. 139/2005.

Resta inteso che, quand'anche la causa di incompatibilità risultasse rimossa al momento dell'apertura del procedimento disciplinare, o durante lo svolgimento dello stesso, non risulterebbe precluso l'accertamento della causa di incompatibilità pregressa con riferimento all'intero quinquennio trascorso.

L'esistenza di due fattispecie prospettabili, a seconda che la causa di incompatibilità sia stata rimossa o meno, ha i seguenti risvolti dal punto di vista procedurale:

- nel caso di causa di incompatibilità ancora in essere: dovrà rispettarsi la disciplina del *“Procedimento per la valutazione delle incompatibilità”*, approvato con Decreto del Direttore Generale della Giustizia Civile, in data 18/7/2003 (G.U. n. 172 del 26/7/2003), tuttora in vigore;
- nel caso di causa di incompatibilità già rimossa: il procedimento sarà disciplinato in toto dagli artt. 49 e ss. del D. Lgs. n. 139/2005.