Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

NOTE INTERPRETATIVE

La disciplina delle incompatibilità di cui all'art. 4 del D.Lgs. 28/06/2005, n. *139*

Aggiornamento del 1 marzo 2012

Indice

1. Premessa *4*

2. L'esercizio di altre professioni e di specifiche attività *8*

2.1. La professione di notaio 8

2.2. La professione di giornalista professionista 9

2.3. L'attività di appaltatore di servizio pubblico *9*

2.4. L'attività di concessionario della riscossione tributi 10

2.5. L'attività di promotore finanziario 11

3. L'esercizio dell'attività d'impresa *11*

3.1. Casistica 13

Caso 1 - Esercizio di attività d'impresa svolto direttamente dall'iscritto all'albo 13

Caso 2 - Iscritto all'albo socio di società semplice 13

Caso 3 - Iscritto all'albo socio di società in nome collettivo regolare od irregolare 14

Caso 4 - Iscritto all'albo socio accomandatario di società in accomandita semplice regolare od Irregolare 14

Caso 5 - Iscritto all'albo socio accomandante di società in accomandita semplice 14

Caso 6 - Iscritto all'albo socio di società di capitali 14

Caso 7 - Iscritto all'albo socio accomandatario di società in accomandita per azioni 15

Caso 8 - Iscritto all'albo socio accomandante di società in accomandita per azioni 15

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 16

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 16

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 16

Caso 12 - Iscritto all'albo socio unico di società di capitali illimitatamente responsabile 18

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 18

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 19

Caso 15 - Socio d'opera 19

Caso 16 - Iscritto all'albo titolare o membro di impresa familiare 19

Caso 17 - Impresa agricola 19

4. I casi di esclusione di cui al comma 2 ..... *20*

4.1 Attività d'impresa diretta alla gestione patrimoniale o di mero godimento o conservative..... 20

4.2 Attività d'impresa riguardante società di servizi strumentali o ausiliari all'esercizio della professione..21

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 22

5 Competenza degli Ordini Territoriali. Prescrizione *23*

1. Premessa

L'art. 4 del D.Lgs. 28/06/2005, 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'indipendenza[1], l'onorabilità e l'imparzialità del professionista e garantire che questi agisca, nello svolgimento dell'attività professionale, nel rispetto degli interessi pubblici[22]. 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 professionista[3]. 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 professione[4].

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 Costituzione[5].

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

---

[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.

di stretta interpretazione, non ammettendosi, in alcun caso, interventi interpretativi che, in via analogica o estensiva, ne amplino l'ambito di applicazione[6].

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'espresso 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 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. 165[7].

---

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

[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

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

---

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 esercitino 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 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.

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.

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. 16/02/1913, 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. 1/02/96 n. 889, Cass. 21/02/92 n. 2166, Cass. 20/02/95, 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 esclusa[8]. 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

[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.

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 **institore**[9] **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.

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:

[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 atteggia a corretta veste giuridica per l'attività professionale del dottore commercialista e dell'esperto contabile.

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 conservative"*), 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. 139/2005.

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:
  - 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,
  - 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 salvo quanto indicato nel paragrafo 4.1.

(*"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" .

Per quanto riguarda l'attività agricola, si segnala l'obiettiva difficoltà di individuare concretamente le ipotesi in cui tale l'attività possa configurarsi di mero godimento o meramente conservativa : in tal senso, l'art. 4 del D.lgs. n. 139/2005, non fornisce ulteriori indicazioni ai fini della verifica della sussistenza, in caso di esercizio di attività di impresa agricola, di una delle suddette ipotesi di esclusione dell'incompatibilità.

A tale verifica potrebbe, pertanto, utilmente concorrere l'utilizzo dei citati parametri individuati dal D.Lgs. n. 99/2004, relativi all'assunzione della qualifica di imprenditore agricolo professionale (I.A.P.). Considerato, infatti, che attraverso l'assunzione della qualifica di I.A.P., si individua quell'imprenditore che dedica la maggior parte delle proprie risorse economiche e del proprio tempo all'attività agricola, si ritiene che l'esercizio di attività d'impresa agricola sia incompatibile con l'esercizio dell'attività professionale solo laddove l'iscritto rivesta tale qualifica (I.A.P.).

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.

Peraltro, considerato che:

- i due fatturati (quello della società di servizi e quello del singolo professionista) vengono prodotti, spesso, secondo criteri diversi (per competenza il primo e per cassa il secondo),

- come precisato nel successivo par. 5, l'accertamento riguardo alla sussistenza di una causa di incompatibilità, configurando 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, deve essere effettuato entro e non oltre il termine di cinque anni (previsto quale termine prescrizionale dell'azione disciplinare, ai sensi dell'art. 56 del D. Lgs. n. 139/2005),

si ritiene che la verifica tra i fatturati della società e dell'iscritto vada effettuata non con riferimento al singolo anno solare ma piuttosto sulla base della media dell'ultimo quinquennio.

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 Corte[10], 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.

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

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.

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 prescrizionale 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.