INCOMPATIBILITÀ PER L'ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE DI DOTTORE COMMERCIALISTA ED ESPERTO CONTABILE

Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, nella seduta del 1° marzo 2012, ha approvato alcune modifiche alle Note interpretative della disciplina delle incompatibilità di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 139 del 28 giugno 2005, già diffuse nel 2010.

Come è noto, l'articolo 4 sancisce l'incompatibilità della professione di dottore commercialista e di esperto contabile con l'esercizio di alcune professioni (notaio e giornalista professionista), di talune attività (appaltatore di servizio pubblico, concessionario della riscossione tributi e promotore finanziario) nonché con l'esercizio di attività d'impresa.

A distanza di due anni, il CNDCEC ha ritenuto opportuno aggiornare le Note per agevolare gli Ordini locali nella verifica della sussistenza o meno della causa di incompatibilità nei casi concreti.

Le modifiche riguardano l'ambito dell'esercizio dell'attività di impresa. Si è chiarito, infatti, che, in caso di attività di impresa agricola, l'incompatibilità con l'esercizio della professione sussiste solo laddove l'iscritto assuma la qualifica di imprenditore agricolo professionale (I.A.P.).

Infine, sono state fornite alcune precisazioni in tema di accertamento della sussistenza nelle società di servizi del carattere di strumentalità/ausiliarietà all'esercizio della professione, in merito all'intervallo temporale da prendere come riferimento nell'effettuare il raffronto tra i fatturati della società e dell'iscritto.

La formulazione letterale dell'art. 4 del D.Lgs. di cui innanzi 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 all'Albo non è consentita a tutti i soggetti ai quali, secondo gli ordinamenti loro applicabili, è vietato l'esercizio della libera professione.

NOTE INTERPRETATIVE

Di seguito si riportano le note interpretative emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, di cui al link: http://www.odcbz.it/file/it/Documenti%20On-Line/Regolamenti/DISCIPLINA%20DELLE%20INCOMPATIBILITA/Le_Note_interpretative_La_disciplina_delle_incompatibilita032012.pdf

LA PROFESSIONE DI NOTAIO

Le due professioni sono incompatibili qualora la professione di notaio sia contemporaneamente e concretamente di fatto esercitata.

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 agli organi di informazione di massa, con un apporto espressivo critico.

L'esercizio della professione di giornalista è riservata ai soggetti iscritti all'albo, ovvero ai giornalisti professionisti e ai giornalisti pubblicisti.

Quest'ultimo svolge la professione in maniera non occasionale, retribuita, ma non esclusiva e pertanto non si configura inconpatibilità con l'esercizio della professione di dottore commercialista ed esperto contabile.

L'ATTIVITA' DI APPALTATORE DI SERVIZIO PUBBLICO

La figura dell'appaltatore di servizio pubblico deve essere ricondotta nella più ampia disciplina del D.Lgs. 12 aprile 2006, n. 163. 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.

Tre, dunque, sono le tipologie di appalto:

- 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 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, ad esempio, la consulenza gestionale ad un Ente Pubblico;

"appalti pubblici di servizi non costituenti pubblico servizio", servizi pienamente compatibili laddove riguardanti l'attività tipica del Commercialista (es. il servizio di distribuzione dell'acqua).

L'ATTIVITA' DI CONCESSIONARIO DELLA RISCOSSIONE TRIBUTI

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. 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.

L'ATTIVITA' DI PROMOTORE FINANZIARIO

Il promotore finanziario è la persona 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, 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.

L'ESERCIZIO DELL'ATTIVITA' DI 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 ausiliarie delle precedenti".

Il tenore letterale della norma rinvia alle definizioni di imprenditore, commerciale ed agricolo, poste dagli artt. 2082, 2083, 2135 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.

Secondo quanto previsto dall'art. 2082 c.c., infatti, 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 di 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 CCIA inattiva (connessa ad assenza di costi e ricavi);
- Posizione IVA inattiva;
- Posizione CCIA 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".

Ogni qualvolta non siano soddisfatte entrambe le condizioni, pertanto, l'incompatibilità deve essere esclusa.

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.

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 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 alla figura del mediatore.

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 lì esercizio dell'attività d'impresa o l'assunzione della carica di amministratore sono da considerarsi compatibili.

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. La gestione mobiliare comprende, però, non solo l'ipotesi di gestione "statica" (stabile investimento in titoli), ma anche l'ipotesi di gestione "dinamica".
   Per quanto riguarda l'attività agricola si segnala l'obiettiva difficoltà di individuare concretamente le ipotesi in cui tale attività possa configurarsi di mero godimento o meramente conservativa. 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 di tale qualifica, si individua quell'imprenditore che dedica la maggior parte delle proprie risorse economiche e del

proprio tempo all'attività agricola, si ritiene che 'esercizio di attività di impresa agricola sia incompatibile con l'esercizio dell'attività professionale solo laddove rivesta la qualifica di I.A.P.

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 cosidette "di mezzi" o di "servizi". 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 srebbero indubbiamente qualificati come "strumentali" o "ausiliari". Quando invece detta società avesse anche clienti terzi, l'esclusione di cui trattasi sarebbe applicabile solo nel caso di prvalenza del fatturato individuale dell'iscritto rispetto alla quota parte di fatturato della società di servizi allo stesso imputabile.

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.

Esclusività, incompatibilità ed esercizio delle libere professioni nell'ambito del rapporto di lavoro alle dipendenze della pubblica Amministrazione locale

Il rapporto di lavoro alle dipendenze di enti pubblici, o, più comunemente, il pubblico impiego, è quel «rapporto giuridico intersoggettivo intercorrente tra la Pubblica Amministrazione ed un privato, il cui contenuto consiste nella volontaria prestazione, retribuita e professionale, di un'attività a favore della stessa». Uno dei vincoli degli impiegati pubblici, che derivano dalla comune matrice dell'art. 54, secondo comma, Cost. , è il dovere di esclusività.

Il funzionario, per il solo fatto che entra a far parte della pubblica Amministrazione, si impegna a perseguire l'interesse della Nazione e conforma la sua condotta al dovere di non svolgere attività incompatibili. Il dovere di esclusività, comporta che tutte le energie dei pubblici impiegati devono essere riservate all'espletamento dei compiti loro affidati dall'Amministrazione, escludendosi la formazione di centri di interesse alternativi all'ufficio pubblico

rivestito e rendendo incompatibile con lo status di pubblico dipendente, indipendentemente dalla sua natura, qualsiasi attività estranea al pubblico impiego che sia caratterizzata da intensità, continuità e professionalità.

Non è, pertanto, compatibile, l'attività professionale con l'attività del pubblico impiego, atteso che l'uno esclude l'altra e viceversa.