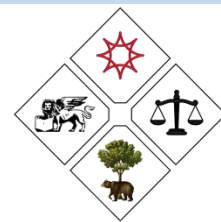




# GIUSECONOMIA®

Fondazione italiana



anno XII n. 79

Veritas liberabit vos

maggio 2023

Il Commerci@lista® - L'Avvoc@to® - rivista di cultura economica e giuridica a diffusione nazionale

testata iscritta al Registro Stampa del Tribunale di Biella al n. 576.

NUMERO MONOGRAFICO

Direttore responsabile: **Domenico Calvelli**

## LE INCOMPATIBILITA' ALL'ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE DI DOTTORE COMMERCIALISTA E DI ESPERTO CONTABILE

*di Stefania Telesca e Domenico Calvelli*

### INTRODUZIONE

L'incompatibilità nell'attuale ordinamento professionale emerge dall'art. 4 del D. Lgs 139/2005 che regola i casi di incompatibilità con l'esercizio della professione di dottore commercialista ed esperto contabile.

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.*

*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.*

*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.*

La norma, operando nei confronti degli iscritti all'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, introduce una limitazione al libero svolgimento dell'attività professionale, al fine di tutelare l'indipendenza, l'onorabilità e l'imparzialità del professionista e di garantire che l'attività professionale venga svolta nel rispetto dell'interesse pubblico.

Sin dai vecchi ordinamenti delle professioni di dottore commercialista e di ragioniere e perito commerciale, poi unificatesi nell'attuale professione, la *ratio* appariva quella, rivolta alla pubblica fede, di tutelare l'indipendenza del libero professionista rispetto al contesto economico circostante.

In passato, tra le differenti cause di incompatibilità, appariva ad esempio l'esercizio del commercio (all'ingrosso od al dettaglio), poi confluito in un ben più ampio (e vincolante) divieto di svolgere attività imprenditoriale in genere, oppure il divieto di svolgere contemporaneamente l'attività di ministro di culto.

Certamente, anche se la norma è attualmente vigente, potrà essere opportuno lavorare, a livello legislativo, ad una modificazione della stessa che consenta al professionista maggiore autonomia operativa, pur nel rispetto degli interessi dei cosiddetti *stakeholder* (la Cosa Pubblica, i clienti, le eventuali controparti), senza necessariamente impedire *sic et simpliciter* ai dottori commercialisti ed agli esperti contabili ogni genere di attività imprenditoriale, lavorando così normativamente più sul conflitto di interessi reale che su quello meramente potenziale.

L'odierna norma (art. 4, comma 1, D.lgs. 139/2005) prevede che la professione di dottore commercialista ed esperto contabile sia quindi incompatibile in presenza di un esercizio, anche non prevalente, né abituale, delle professioni e delle attività sopra richiamate.

È bene sottolineare che tutti i casi di incompatibilità si configurano tali solo rispetto all'esercizio della professione di Dottore Commercialista od Esperto Contabile, non già con la mera assunzione della qualifica.

Nell'analisi dei casi di incompatibilità occorre dunque 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.

L'incompatibilità è **in ogni caso esclusa** qualora l'attività, svolta per conto proprio, sia 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.

Quanto ai dipendenti di Pubbliche Amministrazioni, la normativa sulle incompatibilità all'esercizio della professione seguono quelle specifiche delle singole incompatibilità nel pubblico impiego (da verificare gli ordinamenti applicabili, anche con riferimento ad incarichi a tempo pieno o parziale).

Sono in ogni caso **escluse** dalla disciplina dell'incompatibilità:

- ✓ Il socio d'opera
- ✓ La partecipazione in impresa familiare (non il titolare)
- ✓ Il mandato ricevuto dal cliente se:

- Si è in possesso di mandato professionale ad amministrare (attività peraltro oggetto della professione proprio in base all'ordinamento vigente), preferibilmente ma non obbligatoriamente avente data certa, specie nel caso in cui possa attivarsi una verifica sull'interesse economico proprio del professionista;
- Non si ha partecipazione agli utili, se non in misura residuale.

Condizione necessaria affinché venga esclusa l'incompatibilità con l'esercizio della professione è **l'insussistenza di un interesse economico prevalente**.



## CONSEGUENZE DELL'INCOMPATIBILITA'

Il Consiglio dell'Ordine, in osservanza alle 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 una dichiarazione sostitutiva di certificazione ex D.P.R. 445/2000, che tutti gli Iscritti sono chiamati a redigere.

Il Consiglio provvede all'analisi e verifica di quanto riscontrato, anche con il metodo del campione, disponendo d'ufficio, laddove ritenuto utile o necessario, visure camerali (od altre verifiche) circa le posizioni societarie dichiarate.

Il Consiglio dell'Ordine è inoltre destinatario, talvolta per mera conoscenza, di comunicazioni a cura delle Casse Previdenziali, in occasione, ad esempio, di richieste di prestazioni previdenziali ed assistenziali, su istanza dei Colleghi; in tale contesto il Consiglio dell'Ordine può essere chiamato a fornire parere – come richiesto dalla normativa in oggetto – circa i dettagli applicativi della regolamentazione e delle situazioni addebitate ai Colleghi medesimi.

Nel caso di insussistenza o inesistenza della causa di incompatibilità, il Consiglio dell'Ordine territoriale dispone che l'attività o la qualità oggetto della notizia è inesistente o è compatibile con l'esercizio della professione di dottore commercialista.

Nel caso di intervenuta rimozione (ove sia sussistita in passato) della causa successivamente al momento di ricezione della notizia, il Consiglio dell'Ordine deve in ogni caso accertare l'esistenza e la sussistenza della causa di incompatibilità con l'esercizio della professione di dottore commercialista al momento di ricezione della notizia stessa.

In caso di rimozione della causa di condizioni di incompatibilità verificatesi nel quinquennio precedente, si configura comunque una potenziale rilevanza disciplinare

Nel caso in cui la causa di incompatibilità sia sussistente e non rimossa, il Consiglio dell'Ordine procederà alla cancellazione dall'Albo.

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.



## CONSEGUENZE PREVIDENZIALI

Quanto alla Cassa Dottori Commercialisti, la disciplina relativa all'incompatibilità è contenuta nell'art. 6 del Regolamento Unitario della CNPADC:

*L'esercizio dell'attività professionale svolta in una delle situazioni di incompatibilità ai sensi del decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139 preclude l'iscrizione alla Cassa e il riconoscimento dei relativi periodi utili ai fini previdenziali ed assistenziali.*

*La verifica delle cause di incompatibilità viene effettuata dalla Cassa periodicamente e comunque prima dell'erogazione dei trattamenti previdenziali ed assistenziali.*

*Ai fini previdenziali ed assistenziali non si considerano utili alla maturazione dell'anzianità di iscrizione gli anni interi durante i quali l'attività professionale sia stata concretamente svolta in una delle condizioni di incompatibilità.*

*Le annualità non riconosciute ai fini previdenziali ed assistenziali per incompatibilità sono annullate con diritto al rimborso dell'indebito ai sensi dell'art. 2033 codice civile, fatto salvo quanto previsto ai commi 1, 2 e 3 dell'art. 9 del presente Regolamento.*

La Cassa Dottori Commercialisti, in materia di incompatibilità, si attiene a quanto prescritto dal d. Lgs 139/2005 ed alla disciplina contenuta e regolamentata dalle Note del CNDCEC del 1° marzo 2012.

La CNPADC è, in ogni caso, titolare di un autonomo potere di accertare l'incompatibilità, anche se questa non è stata accertata dall'Ordine territorialmente competente e/o dal relativo Consiglio di Disciplina; questo perché è interesse della Cassa di erogare prestazioni (siano esse previdenziali o assistenziali) effettivamente dovute.

Per tale motivo, il controllo da parte della Cassa viene effettuato prima dell'erogazione di qualunque tipo di prestazione, sia previdenziale che assistenziale.

Come detto, la Cassa svolge autonomamente, con il coinvolgimento, ove necessario, dell'Ordine locale, un'attività finalizzata alla verifica della sussistenza di potenziali condizioni di incompatibilità con l'esercizio della professione per i Dottori Commercialisti iscritti / iscrivendi / cancellati alla Cassa.

Tale analisi può concludersi con l'esito di:

- **Esclusione**, alla data di accertamento, di presenza di condizioni di incompatibilità;
- **Presenza** di condizioni di incompatibilità per un periodo **superiore all'anno**, con conseguente annullamento dell'annualità interessata, e diritto al rimborso dei contributi versati.

Le cariche incompatibili con l'esercizio della professione sono individuate dalla Legge, dalle circolari interpretative e note informative emanate nel tempo dal Consiglio Nazionale.

Gli anni dichiarati incompatibili **non sono utili ai fini previdenziali e assistenziali** con la conseguenza che non verranno conteggiati nell'anzianità assicurativo – contributiva.

I contributi (fatto salvo il contributo integrativo, calcolato nella misura del 4% sul volume di affari IVA) **saranno rimborsati**, a seguito di domanda da parte dell'iscritto, in quanto considerati non più dovuti alla Cassa, **unitamente agli interessi legali** calcolati dalla data della domanda fino alla data del pagamento.

Al fine di non perdere ai fini previdenziali le annualità non considerate utili, la CNPADC ha depositato, ai sensi dell'art. 116, comma 20, L. 388/2000 una convenzione con l'INPS che prevede il riversamento dei contributi non riconosciuti dalla Cassa Dottori Commercialisti nella gestione separata INPS.

**Alla data odierna la convenzione non è ancora operativa.**

**Recentemente la CNPADC, al fine di dare un'ulteriore possibilità ai colleghi che si siano trovati in condizioni di incompatibilità, con conseguente annullamento delle relative annualità, ha approvato il nuovo istituto del riscatto delle annualità contributive annullate dalla Cassa per carenza dell'esercizio professionale, per incompatibilità con l'esercizio della professione e per prescrizione, per i quali sia stato integralmente assolto il versamento del contributo integrativo.**

**Gli iscritti alla CNPADC non pensionati e i titolari di pensione di invalidità e i loro eredi, possono ora presentare domanda di riscatto per le annualità annullate per incompatibilità, solo in presenza di regolarità contributiva al 31/12 dell'anno precedente la presentazione, in assenza di condizioni di incompatibilità e sempre che, per le stesse annualità, non si sia già richiesto ed ottenuto il riscatto o l'accredito presso altri enti previdenziali.**

Fino all'anno 2018, la verifica veniva avviata d'ufficio dalla Cassa **unicamente prima dell'attribuzione di prestazioni previdenziali e assistenziali** o su richiesta dell'iscritto. Fino alla conclusione del procedimento non era consentita l'erogazione di trattamenti previdenziali/assistenziali.

A partire dal 2019 la Cassa, al termine di un lavoro particolarmente gravoso sia in ambito organizzativo sia in quello amministrativo, ha implementato un sistema in grado di **verificare massivamente** le posizioni degli iscritti ai fini della verifica delle condizioni di incompatibilità.

Questa attività ha **consentito di certificare**, per quanto conosciuto dall'Ente, l'assenza di condizioni di incompatibilità per la gran parte degli iscritti, e di consentire, in tempi brevi, l'eventuale rimozione di cause di incompatibilità da parte degli iscritti, consentendo, a questi ultimi, di **rimediare** in tempi maggiormente rapidi ed **evitare** di perdere numerose annualità utili ai fini dell'attribuzione delle prestazioni previdenziali.



## ACUNI CASI PRATICI

### Dottore commercialista - esercizio di attività d'impresa

Affinché l'attività di impresa sia incompatibile con l'esercizio della professione, deve ricorrere sia la condizione dell'esercizio «in nome proprio o altrui» sia la condizione dell'esercizio «per proprio conto».

Deve sempre essere tenuta in considerazione la distinzione tra «proprietà» e «conduzione» dell'impresa, «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» (Note Interpretative CNDCEC, § 3,1, caso 6).

Simmetricamente, è compatibile l'attività di amministrazione di imprese, con ampi o tutti i poteri gestionali, la cui «proprietà» non sia riconducibile all'iscritto.

L'attività, 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 dovranno essere valutati eventuali elementi probatori tesi ad acclarare «sostanzialmente ed incontrovertibilmente» che non vi è stato esercizio effettivo dell'attività (ad esempio: posizione CCIAA/IVA inattiva; assenza di ricavi; assenza di luogo di esercizio; etc.) (Note Interpretative CNDCEC, § 3; P.O. n. 120/2018).

Quanto alla «proprietà» ed alla sua riconducibilità in capo all'iscritto, rileva non solo la titolarità diretta, ma anche la detenzione «tramite l'utilizzo del coniuge non legalmente separato, o di parenti entro il 4° grado, prestanomi, fiduciarie, società nazionali o estere riferibili all'iscritto all'albo o da lui controllate, di conviventi risultanti nello stato di famiglia etc.» (Note Interpretative CNDCEC, § 3,1, caso 11).

In definitiva, l'incompatibilità presuppone la coesistenza, in capo all'iscritto, dell'attività di «conduzione» (effettiva) dell'impresa e della «proprietà» della stessa.

A tal proposito si segnala che con Delibera d'indirizzo del 2019 la CNPADC ha disposto che, limitatamente alle incompatibilità accertate fino al 31.12.2003, non sussiste condizione di incompatibilità ove l'attività di impresa non sia riconducibile ad attività di commercio in senso stretto (all'ingrosso o al dettaglio).



Dottore commercialista - socio di società di persone

Tale attività è **generalmente considerata incompatibile**.

Con delibera d'indirizzo del 2017 la Cassa Dottori Commercialisti ha escluso l'incompatibilità nel caso in cui venga dimostrata con appropriata documentazione l'assenza del potere gestorio.

Con delibera d'indirizzo del 2019, in virtù del principio del legittimo affidamento, limitatamente alle partecipazioni in società di persone e fino al 31.12.2010 non vi è incompatibilità ove sussistano contestualmente le seguenti due condizioni:

- il reddito dichiarato dalla partecipazione societaria non superi il 10% del reddito professionale del medesimo anno;
- la quota di partecipazione del socio Dottore Commercialista non superi il 20% del capitale sociale.

Dottore commercialista - socio di società di capitali

Tale attività è incompatibile solo nel caso in cui il Dottore Commercialista è **contemporaneamente socio e amministratore** (anche di fatto) della società.

La sola partecipazione al capitale sociale, anche nella misura del 100% non determina condizione di incompatibilità.

Non c'è incompatibilità se il Dottore Commercialista, socio e amministratore, ha in capo a sé deleghe limitate e se il potere gestorio resta comunque in capo al Consiglio di Amministrazione della società.

L'attività è sicuramente incompatibile se sussistono le condizioni di cui all'art. 2359 c.c.

Con delibera d'indirizzo del 2019 la CNPADC ha stabilito che non si accerta incompatibilità ove la carica di amministratore con interesse economico prevalente (50,01%) sia acquisita per successione, donazione, divorzio o altri atti di trasferimento tra coniugi o familiari affini, a condizione che la causa di incompatibilità venga rimossa entro il 31.12 del 3° anno successivo a quello del trasferimento così avvenuto.

Si ricorda che, nel caso in cui l'iscritto abbia un incarico di consulenza a favore di una società di capitali, della quale viene altresì nominato Amministratore Unico, nel caso in cui la nomina sia conseguente all'attribuzione di uno specifico incarico professionale, e sia accertata l'effettiva **assenza di un «interesse economico prevalente»** proprio dell'iscritto, opera la causa di esclusione dall'incompatibilità, ai sensi dell'art. 4 comma 2 del D. Lgs. n. 139/2005.

Infine, nulla vieta al dottore commercialista ed all'esperto contabile di essere amministratore (anche con poteri gestori) e/o socio (anche con partecipazione rilevante) di società di capitali aventi ad oggetto la revisione legale dei conti o l'attività di amministrazione fiduciaria.



### Dottore commercialista - esercizio di attività agricola

L'art. 4 comma 1 del D. Lgs. n. 139/2005 include tra le cause di incompatibilità anche l'esercizio per proprio conto di attività di impresa agricola, nel caso in cui il Dottore commercialista sia anche esercente di attività di «coltivatore diretto» (definibile come piccolo imprenditore agricolo che si avvale esclusivamente di manodopera propria o familiare ex artt. 2083 e 2135 C.C.),

Qualora risulti accertato che tale attività «si configuri come di mero godimento ovvero meramente conservativa del fondo agricolo», opera la causa di esclusione specifica ex art. 4 comma 2 del D. Lgs. n. 139/2005.

La CNPADC, con delibera d'indirizzo del 2017 ha sancito che la qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP) determina l'incompatibilità con l'esercizio della professione, solo ove tale qualifica sia direttamente imputabile al professionista, socio di una società agricola.

La stessa delibera d'indirizzo ha previsto che, in caso di quota ricevuta in eredità:

- si è in situazione di incompatibilità se viene svolta attività professionale;
- non si ha incompatibilità se il Dottore Commercialista esercita attività di mera conservazione del patrimonio.

Si osserva che, nella stragrande maggioranza dei casi, pur in presenza di produzione agricola di un fondo (la non produzione produce *ex se* degrado e quindi non è idonea ad una adeguata conservazione del patrimonio, in questo caso agricolo), i commercialisti che rivestano anche la qualifica di soci in società agricole, se non IAP, difficilmente possano essere considerati come incompatibili.



### Dottore commercialista - socio e amministratore di società semplice immobiliare (e mobiliare)

Nel caso di Dottore Commercialista che sia anche titolare di una quota di partecipazione «rilevante» al capitale di una S.S. immobiliare (e mobiliare), nella quale riveste altresì la carica di amministratore, nel caso in cui sia accertata la circostanza che la società pone in essere «attività di pura gestione», la partecipazione alla società da parte dell'Iscritto è qualificabile come «attività di mero godimento o conservativa», e di conseguenza opera la causa di esclusione specifica ex art. 4, comma 2 del D.Lgs 139/2005.

L'attività di conservazione è considerata compatibile anche nel caso in cui sia «dinamica».





### Il caso delle società di servizi “strumentali o ausiliarie”

Preliminarmente si sottolinea che l'attività del dottore commercialista contemporaneamente socio e amministratore di una società di servizi, è considerata in ogni caso compatibile se manca il contributo intellettuale del professionista (attività di invio dichiarazioni, domiciliazione, servizi per lo studio professionale).

L'incompatibilità non sussiste se la società di servizi ha lo studio professionale come unico cliente; nel caso in cui l'attività venga svolta nei confronti di clienti «terzi» l'incompatibilità deve essere valutata caso per caso, confrontando i fatturati.

Per verificare se l'attività svolta dal Dottore Commercialista sia o meno incompatibile è necessario prestare attenzione a vari criteri applicativi:

- ✓ Confronto dei «fatturati»: viene effettuata, per le annualità successive al 2010, la **media dell'ultimo quinquennio**, per compensare la differenza tra i criteri di imputazione (cassa e competenza) e tenere conto dei termini prescrizionali disciplinari (Note Interpretative CNDCEC, §4.2);
- ✓ Nel calcolo del fatturato:
  - ✓ Si deve considerare il volume d'affari **al netto del 4%** (così come dichiarato nella dichiarazione reddituale, ai fini del calcolo del contributo integrativo);
  - ✓ Non si tiene conto della **cessione dei beni ammortizzabili**;
- ✓ Società di servizi partecipata da una pluralità di iscritti: la verifica va effettuata **pro-quota, in base alla percentuale di partecipazione agli utili** di ciascun Iscritto (Note Interpretative CNDCEC, §4.2);
- ✓ Società di servizi con clientela costituita sia da terzi che dall'Iscritto: ai fini del calcolo, è legittimo considerare il «fatturato» **al netto «della quota riferita all'utilizzo diretto del professionista/studio associato»** (P. O. n. 116/2011 del 21.06.2011).

#### **Caso 1:**

*Società di servizi di elaborazioni contabili in forma di S.r.l.*

- ✓ *Compagine sociale:* Iscritto 90%, coniuge 10%
- ✓ *Organo amministrativo:* Iscritto Presidente e A.D., coniuge componente con deleghe

Attività della S.r.l. erogata *a favore della clientela dell'Iscritto*

*Comparazione dei «fatturati» medi pro-quota:*

- ✓ *fatturato individuale* circa € 40.000
- ✓ *quota del fatturato della società* circa € 60.000

Prevalenza del fatturato della società di servizi

**L'attività è considerata incompatibile.**

**Caso 2:**

*Società di servizi di elaborazioni contabili in forma di S.r.l.*

- ✓ *Compagine sociale:* Iscritto A 50%, Iscritto B 50%
- ✓ *Organo amministrativo:* Iscritto A ed Iscritto B

Attività professionale svolta mediante Associazione Professionale con Soci paritari gli Iscritti A e B

Attività della S.r.l. erogata *per il 40% a favore della Associazione Professionale e per il 60% a favore della clientela terza*

*Comparazione* dei «fatturati» medi pro-quota:

- ✓ *fatturato della Associazione Professionale, pro quota:* € 90.000 x 50% = € 45.000
- ✓ *fatturato della società di servizi, pro-quota:* € 60.000 (pari a € 100.000 x **60%**, quota di fatturato della srl a favore di terzi) x 50% = € 30.000

Prevalenza del fatturato realizzato attraverso l'Associazione Professionale

**L'attività è considerata compatibile.**



Il caso dell'amministratore-socio di società di capitali non residente.

Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ha emanato, nel tempo, alcune note interpretative atte a meglio esplicitare la portata delle differenti casistiche di incompatibilità; nello specifico, al punto 11 delle note del 2012, si tratta del caso dell'iscritto all'albo che sia socio con interesse prevalente in una società di capitali e, contemporaneamente nella medesima società, presidente, amministratore unico, consigliere delegato o liquidatore con ampi poteri gestionali, concludendo per l'incompatibilità della posizione dell'iscritto, fatti salvi i casi di partecipazioni "irrilevanti" e privilegiando, sempre e comunque, con un criterio giuridico e logico assolutamente condivisibile, la sostanza sulla forma.

Ma la questione che si intende porre al lettore riguarda il caso in cui la società di capitali, nella quale un commercialista rivesta contemporaneamente la qualifica di amministratore dotato di ampi poteri gestori e socio con interesse economico "non irrilevante", abbia la propria sede legale all'estero.

La questione può essere posta nei termini del concetto di *lex loci contractus*, cioè del rispetto della legge del luogo dove è stato stipulato il contratto; come è noto, infatti, la società è un fenomeno associativo regolato da un contratto vero e proprio, stipulato tra i soci per il luogo ove si intenda stabilirvi la sede legale.

In un quesito all'occasione rivolto al Consiglio nazionale venne infatti posta la questione se fosse condivisibile un'interpretazione che, stante proprio l'operatività della norma quale *lex loci*, escludesse l'incompatibilità laddove la società non fosse residente sul territorio nazionale, stante che la *ratio* del disposto legislativo appare consistere nella tutela della terzietà del professionista rispetto al contesto economico e giuridico dove esso operi, situazione di conflitto potenziale che, nel caso prospettato, parrebbe non sussistere, stante la diversità dei Paesi dove il professionista lavora (l'Italia) e dove questi svolge l'attività di socio/amministratore (Stato straniero, nel quale lo stesso non esercita la professione).

Il Consiglio nazionale, con posizione assolutamente condivisibile, conclude che il fatto che la società di capitali amministrata e partecipata da un commercialista non sia stabilita in Italia appare escludere la situazione di incompatibilità, proprio in virtù del principio della *lex loci*, secondo il quale si deve applicare la legge del luogo ove risulta concluso il contratto.



Incompatibilità nell'esercizio della professione per l'iscritto all'albo contemporaneamente socio accomandatario di s.a.s. di gestione patrimoniale o di mero godimento, immobiliare o mobiliare.

La questione di cui si tratta si riferisce al caso di un commercialista che rivesta contemporaneamente la qualifica di socio accomandatario di una società in accomandita semplice che non svolga attività commerciale, bensì esclusivamente attività di gestione patrimoniale statica o di mero godimento di un patrimonio immobiliare o mobiliare.

A tal proposito, anche per svolgere un ragionamento in via analogica, occorre tenere presente il disposto dell'articolo 4, comma 5, lettere a) e b) del D.P.R. 633/1972 (cosiddetta Legge Iva) che recita: "...Non sono considerate, inoltre, attività commerciali, anche in deroga al secondo comma:

- a) il possesso e la gestione di unità immobiliari classificate o classificabili nella categoria catastale A e le loro pertinenze, ad esclusione delle unità classificate o classificabili nella categoria catastale A10, di unità da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato, di complessi sportivi o ricreativi, compresi quelli destinati all'ormeggio, al ricovero e al servizio di unità da diporto, da parte di società o enti, qualora la partecipazione ad essi consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento, personale, o familiare dei beni e degli impianti stessi, ovvero quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti, alle suddette condizioni, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni;
- b) il possesso, non strumentale né accessorio ad altre attività esercitate, di partecipazioni o quote sociali, di obbligazioni o titoli similari, costituenti immobilizzazioni, al fine di percepire dividendi, interessi o altri frutti, senza strutture dirette ad esercitare attività finanziaria, ovvero attività di indirizzo, di coordinamento o altri interventi nella gestione delle società partecipate..."

Seppur la norma abbia valenza meramente tributaria, può aiutare alla comprensione del problema.

In modo simile, l'Ordinanza della Cassazione n. 12331 del 18 maggio 2018 che ha sostenuto il principio secondo cui la qualità di socio accomandatario non è di per sé sufficiente a far sorgere l'obbligo di iscrizione alla gestione previdenziale Inps dei commercianti può contribuire anch'essa, seppur questa volta in ambito previdenziale, a fissare i confini della questione.

Partendo da queste osservazioni, il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, richiamando la normativa vigente e le informative dallo stesso rilasciate negli anni passati, ritiene corretto il

ragionamento secondo il quale un commercialista che si trovi nelle condizioni di cui in premessa non versi in condizioni di incompatibilità.

L'Ordinamento professionale, come precedentemente esposto, individua espressamente sia la gestione patrimoniale sia lo svolgimento di attività di mero godimento o meramente conservative quali circostanze atte ad escludere la sussistenza di incompatibilità con l'esercizio della professione. La gestione patrimoniale può riferirsi ad un patrimonio sia immobiliare che mobiliare; nel primo caso si tratta di pura gestione degli immobili (percezione, ad esempio, dei canoni di locazione), nel secondo caso si è di fronte ad ipotesi di gestione mobiliare sia statica (stabile investimento in titoli), sia dinamica, ma in ogni caso senza che si possa configurare l'esercizio di attività finanziaria. L'attività non è quindi imprenditoriale, come anche il mero godimento e/o la conservazione dei beni rientranti nell'oggetto sociale.

Concludendo, il Consiglio nazionale ritiene che, qualora il commercialista iscritto all'albo professionale sia socio accomandatario di una società in accomandita semplice, l'incompatibilità sarà esclusa solo qualora l'attività svolta da tale società sia di gestione patrimoniale ovvero di mero godimento o meramente conservativa.



### Commercialista che svolga attività di reperimento e selezione di potenziali acquirenti ("mediatore" in senso improprio).

12

Nell'ambito di una transazione d'affari, l'attività di reperimento e selezione di potenziali acquirenti rientra tra le competenze riconosciute agli iscritti all'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, non costituendo attività di intermediazione, che invece è una attività non consentita agli iscritti per espressa previsione di normativa. Così il "Pronto Ordini" n. 37 del 10 aprile 2020 con cui il CNDCEC ha sottolineato che il professionista che conduce l'attività di reperimento e selezione dei potenziali clienti su espresso incarico del cliente e per suo conto non appare incompatibile.

Ciò perché, a differenza del mediatore, che è una figura indipendente dalle parti e il cui compito consiste nel fare incontrare domanda e offerta, il professionista:

- conduce l'attività di reperimento e selezione dei potenziali clienti su espresso incarico del cliente e per suo conto;
- non percepisce provvigioni da entrambe le parti per la conclusione dell'affare ma riceve un compenso esclusivamente dal cliente cui ha fornito tale prestazione.



## CONCLUSIONI

Va, in conclusione, osservato che:

- 1) è necessaria una riforma sulle cause di incompatibilità a livello legislativo,
- 2) alcune di queste cause potrebbero essere già affrontate a livello interpretativo interno,
- 3) esistono "aree grigie" di interpretazione, per cui la disciplina non è sempre univocamente interpretabile,
- 4) l'interpretazione autentica spetta, ovviamente, al Legislatore, mentre le interpretazioni ad oggi formulate a diversi livelli (Ordini territoriali, Consiglio Nazionale, Casse di Previdenza), al netto di un'eventuale giurisprudenza consolidata sulla materia, restano mere (seppur autorevoli) indicazioni operative.

### Fonti:

- D.Lgs. 139/2005,
- "Pronto Ordini" CNDCEC (in divenire),
- "La disciplina delle incompatibilità", linee interpretative del CNDCEC,
- Codice deontologico,
- Codice delle sanzioni disciplinari,
- Regolamento unitario della CNPADC,
- "Incompatibilità con l'esercizio della professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile: regole generali e casi" (ODCEC Torino).

### Appendice normativa:

Articolo 9 Codice Deontologico

#### INDIPENDENZA

1. Il professionista deve agire nel rispetto delle norme sull'indipendenza, imparzialità e sulle incompatibilità previste in relazione alla natura dell'incarico affidatogli e non deve operare in situazioni di conflitto di interesse. 2. I requisiti di indipendenza e le incompatibilità sono stabiliti dalla legge; il professionista è tenuto ad ottemperare alle interpretazioni in materia di indipendenza ed incompatibilità approvate dal Consiglio Nazionale. 3. In relazione a specifiche funzioni professionali, si applicano le regole di indipendenza ed incompatibilità maggiormente rigorose previste dal vigente Code of Ethics for Professional Accountants emanato dall'IFAC. 4. In ogni caso, il professionista non deve mai porsi in una situazione che possa diminuire il suo libero arbitrio o essere di ostacolo all'adempimento dei suoi doveri, così come deve evitare qualsiasi situazione in cui egli si trovi in conflitto di interessi. 5. Il professionista eviterà parimenti che dalle circostanze un terzo possa presumere la mancanza di indipendenza; a tal fine, il professionista dovrà essere libero da qualsiasi legame di ordine personale, professionale o economico che possa essere interpretato come suscettibile di influenzare la sua integrità o la sua obiettività

Articolo 16 Codice delle sanzioni disciplinari

Violazione dei doveri di indipendenza

1. La violazione dei doveri di cui al comma 1, 2, 3 e 5 dell'articolo 9 del Codice deontologico comporta l'applicazione della sanzione disciplinare della censura.
2. La violazione dei doveri di cui al comma 4 dell'articolo 9 del Codice deontologico comporta l'applicazione della sanzione della sospensione fino a un anno.

**IL COMMERCIALISTI@LISTA®**

ISSN 2531-5250

**L'AVVOCATO®**

ISSN 2531-4769

Fondazione Italiana di **Giuseconomia®**Fondazione fid. dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili - Biella, Roma, Milano, Torino, Alessandria  
Piazza Vittorio Veneto, 13900 Biella

Testata iscritta al Registro Stampa del Tribunale di Biella al n. 576

© tutti i diritti riservati

Direttore responsabile

**Domenico Calvelli***Comitato scientifico*Ilaria Capelli, Massimo Condinanzi, Alessandro D'Adda, Paolo Ferrua, Giuseppe Finocchiaro, Mario Gorlani,  
Paolo Moneta, Giuseppe Porro, Claudio Sacchetto*Redattori*Stella Gazheli (diritto e pratica del lavoro), Roberto Cravero (diritto e pratica societaria), Mauro Sgotto (diritto e  
procedura penale)*Coordinatori di redazione*

Marco Borgarelli, Valentina Ciparelli, Claudio Viglieno, Ketty Zampaglione

*in collaborazione con:*

- Coordinamento Interregionale degli ODCEC di Piemonte e Valle d'Aosta
- AIPGT Associazione Italiana Professionisti della Giustizia Tributaria
- Comitato Scientifico Gruppo ODCEC Area Lavoro
- SAF degli ODCEC di Piemonte e Valle d'Aosta
- Camera Arbitrale del Piemonte
- Affidavit Commercialisti®
- UN.I.CO. Unione Italiana Commercialisti
- SIC Sindacato Italiano Commercialisti
- FIDDOC
- ANDC
- AIDC Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
- ADC Associazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, Sindacato Nazionale Unitario
- Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Biella
- CIDT Centro Internazionale Diritto Tributario/International Tax Law Center
- Alberto Galazzo
- Silvano Esposito
- UPBeduca - Università Popolare Biellese
- Giornale Il Biellese
- UGDCEC Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Biella
- Unione Italiana Commercialisti di Biella
- Associazione Biellese Dottori Commercialisti

*I contenuti ed i pareri espressi sono da considerarsi opinioni personali degli autori e debbono pertanto ritenersi estranei all'editore, al direttore, alla redazione ed agli organi della testata, che non ne sono in alcun modo responsabili.*

*L'editore non ha alcun rapporto contrattuale con gli autori, che contribuiscono in forma del tutto liberale con l'invio occasionale di propri articoli o lavori.*

*La redazione si riserva di modificare e/o abbreviare.*

*Poiché i contributi ed il lavoro di impaginazione sono effettuati su base volontaria, saranno sempre gradite segnalazioni di eventuali refusi o riferimenti inesatti.*