



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
<i>4. I casi di esclusione di cui al comma 2.....</i>	<i>20</i>
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
<i>5 Competenza degli Ordini Territoriali. Prescrizione</i>	<i>23</i>



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'indipendenza¹, l'onorabilità e l'imparzialità del professionista e garantire che questi agisca, nello svolgimento dell'attività professionale, nel rispetto degli interessi pubblici²². In particolare le limitazioni individuate dalla norma sono dirette ad evitare che lo svolgimento di attività volte alla cura di interessi particolari interferiscano nel campo professionale incidendo negativamente sulla libertà di determinazione del professionista³. In altri termini, l'espressa previsione di casi di incompatibilità con l'esercizio della professione trova giustificazione nella necessità di assicurare, in relazione ad interessi di ordine generale, la piena autonomia ed efficienza della professione⁴.

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

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 applicazione⁶.

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

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

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

Conformemente a tale nuova impostazione è venuto meno l'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. 165⁷.

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 esercitano attività professionale non possono essere conferiti incarichi professionali dalle amministrazioni pubbliche; gli stessi dipendenti non possono assumere il patrocinio in controversie nelle quali sia parte la pubblica amministrazione"*. Tale ultima disposizione è stata oggetto di una circolare interpretativa del Ministero di Grazia e Giustizia (circolare del 1° agosto 1997) il quale ha precisato che se ai dipendenti pubblici che esercitano attività professionale non possono essere conferiti incarichi professionali dalle pubbliche amministrazioni, è possibile, argomentando *a contrario*, sostenere che questi stessi soggetti possono accettarli da privati e che quindi possono esercitare, nei limiti sopra menzionati, la libera professione. Ulteriori precisazioni devono essere effettuate rispetto ai particolari impieghi pubblici di ricercatore e professore universitari. Per l'ufficio di ricercatore universitario sono previsti regimi di incompatibilità differenziati a seconda che il ricercatore abbia conseguito o meno la conferma e che abbia conseguentemente optato per il regime a tempo pieno, ovvero a tempo definito. In particolare, l'art. 1, comma 3 D.L. 2 marzo 1987, n. 57, convertito in legge con modificazioni dalla legge 22 aprile 1987, n. 158, prevede che il ricercatore non confermato non possa svolgere attività libero professionali connesse alla iscrizione ad albi professionali, esterne alle attività proprie o convenzionate della struttura di appartenenza. Per i ricercatori confermati, invece, la disciplina delle incompatibilità muta a seconda che abbiano optato o meno per il regime a tempo pieno o per il regime a tempo definito. Ai sensi dell'art. 1, comma 5-bis, D.L. 57/87 solo i ricercatori confermati in regime a tempo definito possono svolgere attività professionali. Anche per i professori universitari, il regime delle incompatibilità si differenzia a seconda che l'impegno dei professori universitari sia a tempo pieno, ovvero a tempo definito. In particolare, ai sensi dell'art. 11, L. 11 luglio 1980, n. 382:

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

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

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