



- 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<sup>8</sup>. 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

<sup>8</sup> 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<sup>9</sup> 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:

---

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



- 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