



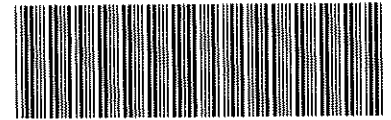
**CONSIGLIO NAZIONALE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI**

MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

C.N.D.C.E.C.

Prot. 3126 del 31-03-2009

Tipo: PARTENZA



Ufficio Relazioni Istituzionali e  
Coordinamento Ordini Territoriali

FM/me

Roma,

31 MAR. 2009

**Spett.le  
Consiglio dell'Ordine dei dottori  
commercialisti e degli esperti contabili  
di PRATO  
Via Tacca 29  
59100 Prato**

**Inviato a mezzo E-MAIL**

Oggetto: PO 77-2009 – *Esercizio della professione – attività riservate*

Facendo seguito alla richiesta di parere del 2 febbraio 2009 con la quale si chiedeva se l'attività di consulenza contabile e fiscale, avente carattere non occasionale, ma continuativo, possa essere legittimamente svolta da un soggetto non iscritto nell'albo professionale, si osserva quanto segue.

Gli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili hanno competenza riservata, ma non esclusiva, nelle attività indicate dalle leggi speciali e competenze specifiche in economia aziendale e diritto d'impresa e, comunque, nelle materie economiche, finanziarie, tributarie, societarie ed amministrative (art. 1, comma 1, D.Lgs. 28 giugno 2005, n. 139 – Ordinamento professionale).

L'extrapolazione in attività e consulenze delle materie su indicate la si rinviene, in termini generali, nel comma 2, dell'art. 1 OP e nei commi 3 e 4 dello stesso articolo con le specifiche tecniche riferite rispettivamente agli iscritti nella sezione A (dottori commercialisti) e B (esperti contabili) dell'albo.

Al fine di una corretta definizione dell'ambito delle competenze e delle attività attribuite agli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili occorre richiamare l'attenzione sui termini "competenza specifica" (di cui al comma 1, dell'art. 1) e "competenza tecnica" (di cui ai commi 3 e 4, art. 1).

La relazione governativa al decreto legislativo evidenzia che il primo comma dell'art. 1 OP individua le competenze professionali degli iscritti nell'albo, mentre i commi successivi indicano le attività alle quali è ricollegata la competenza specifica dei professionisti iscritti nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili. Nella relazione si legge che con tale suddivisione si è inteso fornire "una precisa

*caratterizzazione dei rispettivi ambiti di competenza, con lo scopo di tutelare, da un lato, la specificità del percorso formativo, e dall'altro, di rendere possibile la fruizione, da parte della clientela di servizi professionali maggiormente differenziati, in grado di assecondare le diverse esigenze".*

È evidente dunque che il legislatore abbia voluto porre l'accento non solo sulle attività esercitabili dai professionisti iscritti nell'albo, ma anche sulle loro competenze professionali e sulla necessaria correlazione che deve esistere fra competenze professionali possedute ed attività professionali esercitabili.

Ne discende che anche laddove le attività indicate ai commi 3 e 4, dell'art. 1 dell'ordinamento professionale non sono riservate agli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili da specifiche disposizione di legge, l'esercizio delle stesse da parte di un professionista qualificato iscritto nell'albo ne assicura il corretto svolgimento a tutela non solo del cliente, ma anche dell'interesse pubblico generale. È indubbio, infatti, che nello svolgimento delle proprie funzioni i professionisti iscritti nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili hanno il dovere di agire nell'interesse pubblico, essendo il relativo precetto sancito anche dall'art. 5 del codice deontologico approvato dal Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili il 9 aprile 2008, ed aggiornato il 5 novembre 2008.

Pertanto anche in presenza di attività non riservate occorre tener presente le esigenze della collettività e dei clienti che chiedono ai professionisti elevata competenza tecnica, nonché una costante autonomia ed indipendenza di giudizio e ripongono fiducia in un contesto di regole di comportamento improntate alla correttezza ed estraneo alla logica del rischio d'impresa.

Ancorchè nessuna disposizione di legge attribuisca agli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili alcuna "riserva" in merito allo svolgimento della consulenza contabile e fiscale, non può trascurarsi, da un lato, che il comma 3 dell'art. 1 OP attribuisce ai dottori commercialisti ed agli esperti contabili competenza tecnica

- nella tenuta e redazione dei libri contabili, fiscali e del lavoro;
- nell'elaborazione e predisposizione delle dichiarazioni tributarie e nella cura degli ulteriori adempimenti tributari;
- nel rilascio dei visti di conformità e delle asseverazione ai fini degli studi di settore;
- nella certificazione tributaria ed in ogni altra attività di attestazione prevista da leggi fiscali;
- nell'assistenza fiscale nei confronti dei contribuenti non titolari di reddito di lavoro autonomo e di impresa, di cui all'articolo 34, comma 4, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;

e dall'altro, che il percorso formativo di tali professionisti, le loro competenze tecniche e le loro professionalità specifiche, l'obbligo della formazione professionale continua e la sottoposizione a rigide norme deontologiche e di indipendenza rappresentano elementi imprescindibili per garantire l'esecuzione di prestazioni di qualità, a garanzia

non solo dei privati che si affidano liberamente ai professionisti, ma anche dell'intero sistema economico-sociale.

Dalla considerazione di tali elementi discende la necessità che lo svolgimento di tali attività debba essere affidato ai dottori commercialisti e agli esperti contabili.

Diversi e di segno contrastante sono stati gli interventi della giurisprudenza di legittimità in relazione al libero esercizio delle attività professionali.

Infatti se con la sentenza n. 15530 dell'11 giugno 2008, la Corte di Cassazione oltre a dichiarare non riservata per legge a determinate categorie professionali (nel caso di specie trattatasi di dottori commercialisti e ragionieri) l'attività di consulenza aziendale, ha specificato che *"... al di fuori delle attività comportanti prestazioni che possono essere fornite solo da soggetti iscritti ad albi o provvisti di specifica abilitazione ... per tutte le altre attività di professione intellettuale o per tutte le altre prestazioni di assistenza o consulenza (che non si risolvano in una attività di professione protetta ed attribuita in via esclusiva, quale l'assistenza in giudizio...), vige il principio generale di libertà di lavoro autonomo o di libertà di impresa di servizi a secondo del contenuto delle prestazioni e della relativa organizzazione ..."*, la stessa II sezione civile della Corte con sentenza n. 21495 del 12 ottobre 2007 aveva dichiarato la nullità del contratto stipulato con un consulente di lavoro ed avente ad oggetto la tenuta della contabilità dell'azienda con connessi adempimenti di gestione del personale, dei libri e registri contabili e la redazione dei bilanci e adempimenti tributari. Nello stesso senso anche la sentenza del 18 aprile 2007, n. 9237, con la quale la Corte di Cassazione aveva ritenuto che l'ordinamento giuridico italiano prevede a tutela degli interessi generali, che tutte le prestazioni professionali caratteristiche (e dunque anche la semplice consulenza) siano fornite da un professionista iscritto ad un albo, qualificato tecnicamente e moralmente, sottolineando che *"le attività di assistenza e consulenza in materia legale e tributaria rientrano tra le prestazioni professionali protette che possono essere svolte soltanto da professionisti iscritti nei relativi albi professionali"*<sup>1</sup>.

A fianco alle pronunce della Corte di Cassazione si devono registrare anche quelle del Consiglio di Stato e della Corte Costituzionale. Il Consiglio di Stato con parere n. 448/2001 ha sottolineato che il sistema delle professioni intellettuali regolamentate attua un *"principio di professionalità specifica"*<sup>2</sup> che orienterebbe l'attività di quanti

---

<sup>1</sup> Dello stesso segno anche la sentenza n. 1151 dell'8 gennaio 2003, n. 1151, nella quale la Corte aveva affermato che *"la libera professione per la sua naturale abitudine a soddisfare bisogni collettivi rilevanti anche per l'interesse generale della comunità e per la funzione di mediazione che spesso svolge fra lo Stato ed il Cittadino, incapace di confrontarsi con esso se non attraverso un professionista, ha una rilevanza sociale e pubblica ed è questa la ragione per la quale il legislatore ha previsto un complesso di norme a garanzia delle capacità tecniche e morali occorrenti per il retto esercizio della professione, imponendo l'abilitazione e l'iscrizione all'albo"*. La Corte aveva, altresì, affermato che *"la professione si concretizza in atti caratteristici, distinti in due categorie: atti tipici o riservati agli iscritti nell'albo e atti "relativamente liberi", che possono essere compiuti anche da soggetti non iscritti nell'albo, purchè si tratti di compimento occasionale e gratuito"*.

<sup>2</sup> Sulla base di quanto illustrato, è possibile sostenere che

• l'accesso ad una professione regolamentata è subordinato al superamento dell'esame di Stato previsto dall'art. 33 Cost.. Tale esame, in conformità a quanto disposto appunto dall'art. 33 Cost., non caratterizza la disciplina della professione, bensì inerisce all'accertamento preventivo dei requisiti di titoli di studio e

svolgono attività professionali rivolte al pubblico e che si sostanzia nella combinazione tra conoscenze approfondite e *"... un correlato sistema di controlli preventivi e successivi di tali conoscenze per tutelare l'affidamento della collettività in ordine alle capacità di professionisti le cui prestazioni incidono in modo particolare su valori della persona ..."*. Allo stesso modo la Corte Costituzionale (3 novembre 2005, n. 405) ha evidenziato che il sistema ordinistico *"... risponde all'esigenza di tutelare un rilevante interesse pubblico la cui unitaria salvaguardia richiede che sia lo Stato a prevedere specifici requisiti di accesso e ad istituire appositi enti pubblici ad appartenenza necessaria, cui affidare il compito di curare la tenuta degli albi nonché di controllare il possesso e la permanenza dei requisiti in capo a coloro che siano già iscritti o che aspirino ad iscriversi. Ciò è, infatti, finalizzato a garantire il corretto esercizio della professione a tutela dell'affidamento della collettività."*

Alla luce di quanto sopra esposto emerge chiaramente che gli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili hanno piena qualificazione professionale in economia aziendale e diritto d'impresa e, comunque, nelle materie economiche, finanziarie, tributarie, societarie ed amministrative e che tali competenze permettono il compimento di tutte quelle attività professionali che ineriscono alla nascita, crescita e sviluppo delle imprese. Le competenze specifiche dei dottori commercialisti sono tali da consentire loro la valutazione non solo degli aspetti economici, ma anche di quelli amministrativi e giuridici. A tal fine il legislatore, al comma 3, art. 1, D.Lgs. 139/2005, ha tradotto le "competenze specifiche" dei dottori commercialisti e degli esperti contabili della competenza tecnica nell'esercizio delle attività di consulenza e assistenza fiscale.

Ancorchè la consulenza contabile e fiscale non siano attività espressamente riservate dalla legge, è innegabile il loro rilievo pubblicistico e che solo i professionisti iscritti nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili sono in grado di assicurare un'adeguata qualificazione professionale ed il corretto esercizio delle prestazioni.

Con i migliori saluti

Il Dirigente  
Francesca Maione



---

di competenze ritenuti validi al fine dell'esercizio della professione medesima, talché diviene esso stesso requisito per la conseguente iscrizione all'albo professionale;

- l'esercizio di una professione regolamentata è subordinato all'iscrizione all'albo professionale ed alla conseguente appartenenza all'ordine professionale territorialmente competente, dal che discende l'assoggettamento alle norme dell'ordinamento professionale, delle norme deontologiche e della formazione professionale continua. Sull'osservanza vigila l'Ordine professionale di appartenenza quale attività di controllo successiva.