
Materie riservate agli iscritti agli ordini dopo la sentenza di Cassazione n. 11545/2012

di [Giuseppe \(Ivan\) Zambon](#)

Publicato il 6 Aprile 2012

aggiorniamo la giurisprudenza di Cassazione sulle materie riservate agli iscritti all'Ordine dopo l'unificazione in un unico Albo dei due Ordini professionali contabili

Situazione ante 01.01.2008, precedente alla istituzione dell'Albo Unico dei Dottori Commercialisti, Ragionieri ed Esperti Contabili (in vigore dei D.P.R. 1067 e 1068 del 27/10/1953)

1. Per il principio di tassatività delle fattispecie incriminatrici, discendente da quello di legalità, non rilevano ai fini della contestazione del reato di esercizio abusivo della professione (art. 348 c.p.) le disposizioni di carattere indeterminato quali quelle di generico riconoscimento di competenza tecnica dettate dalla prima parte dell'art. 1 dei D.P.R. 27/10/1953 nn. 1067 (Dottori Commercialisti) e 1068 (Ragionieri e periti commerciali).
2. Nel rispetto del medesimo principio di tassatività, integra, invece, il reato di esercizio abusivo della professione ex art. 348 c.p., lo svolgimento delle attività espressamente indicate nella seconda parte dell'art. 1 dei medesimi D.P.R. di cui al punto precedente, in quanto le stesse vengono elencate in modo puntuale e non generico. Dette attività, infatti, pur non essendo attribuite in via esclusiva, sono indicative di specifica o particolare competenza degli iscritti all'albo. Il reato si compie quando tali attività sono svolte in modo continuativo, organizzato e remunerato, creando tutte le apparenze che il loro compimento sia effettuato da parte di soggetto munito del titolo abilitante, in quanto attuate con modalità idonee a tradire l'affidamento dei terzi. Non commette il reato il soggetto che espliciti in modo inequivoco che egli non è munito di quella specifica abilitazione e opera in forza di altri titoli o per esperienza personale comunque acquisita. L'interesse deve essere protetto in via generale e oggettiva, indipendentemente dallo specifico rapporto interpersonale e dall'irrelevante eventuale consenso del singolo cliente della prestazione.

3. Riepilogando, fino al 31.12.2007 il reato di esercizio abusivo della professione previsto dall'art. 348 c.p.:

1. SUSSISTE SEMPRE quando si compiono, anche occasionalmente e gratuitamente senza titolo abilitante atti da ritenere attribuiti in via esclusiva ad una determinata professione (Si precisa che non vi sono attribuzioni di attività in via esclusiva per nessuno degli atti tipici delle professioni di dottore commercialista, ragioniere e perito commerciale contenute nei D.P.R. istitutivi dei rispettivi albi - NDR)
2. NON SUSSISTE nello svolgimento di attività svolte in materie commerciali, economiche, finanziarie, tributarie e di ragioneria (riferendosi alla competenza tecnica dei dottori commercialisti) nonché in materia di ragioneria, di tecnica commerciale, di economia aziendale, di amministrazione e di tributi (riferendosi alla competenza tecnica di ragionieri e periti commerciali) in quanto trattasi di disposizioni di carattere generale non specificatamente riprese nella successiva elencazione delle competenze professionali ***Sono quindi totalmente libere le attività di consulenza fiscale, contrattuale e commerciale, tenuta di contabilità aziendale, redazione delle dichiarazioni fiscali e adempimenti conseguenti***
3. SUSSISTE qualora venga svolta in via non occasionale e gratuita e con modalità idonee a tradire l'affidamento di terzi (vedi l'analisi al punto 2.) qualsivoglia attività **COMUNQUE NON ESCLUSIVA**, ma definita di competenza specifica delle professioni tutelate, compresa tra quelle sotto elencate, ottenute assemblando e integrando gli elenchi previsti dai due D.P.R. (Possono essere, di fatto, svolte da chiunque ne sia capace e ne abbia i titoli se richiesti da altre norme, purché chiarisca senza equivoci la sua posizione professionale e non generi nei terzi l'apparenza di essere iscritto ad uno degli albi dei Dottori Commercialisti o dei Ragionieri e periti Commerciali):
 - l'amministrazione e la liquidazione di aziende, di patrimoni e di singoli beni;
 - le perizie e le consulenze tecniche;
 - le ispezioni e le revisioni amministrative;
 - la verifica, la revisione dei libri obbligatori e facoltativi delle imprese ed ogni altra indagine in merito alla attendibilità di bilanci, di conti, di scritture e d'ogni altro documento contabile delle imprese;
 - i regolamenti e le liquidazioni di avarie;

- le funzioni di sindaco e di revisore nelle società commerciali e negli altri enti;
- le divisioni di patrimoni, la compilazione dei relativi progetti e piani di liquidazione nei giudizi di graduazione;
- i piani di contabilità per aziende private e pubbliche, i riordinamenti di contabilità per riorganizzazioni aziendali;
- le determinazioni dei costi di produzione nelle imprese industriali, le rilevazioni in materia contabile e amministrativa.

Situazione a partire dal 01.01.2008, in seguito all'istituzione dell'Albo unico dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (in vigore del D.Lgs. 28 giugno 2005, n. 139 - disposizione transitoria, art. 58, Capo VI)

1. Anche l'Albo unico prevede, come i precedenti albi separati, un iniziale generico riconoscimento di competenza "specifico" per tutti gli iscritti (in luogo della precedente competenza "tecnica"), in economia aziendale e diritto d'impresa e, comunque, nelle materie economiche, finanziarie, tributarie, societarie ed amministrative. Al pari di quanto già affermato dalla sentenza in esame relativamente agli albi separati (vedi punto 1 paragrafo precedente), si deve ritenere che anche in vigore dell'Albo unico per il principio di tassatività delle fattispecie incriminatrici, discendente da quello di legalità, non rilevano ai fini della contestazione del reato di esercizio abusivo della professione (art.348 c.p.) le disposizioni di carattere indeterminato quali quelle enunciate nel precedente periodo, previste al comma 1, dell'art. 1 del D.Lgs. 139/2005 istitutivo dell'Albo unico, con esclusione di quelle specificatamente e dettagliatamente elencate nei commi successivi.
2. Nei successivi commi dell'art. 1 del D.Lgs. 139/2005, vengono predisposti tre elenchi che, secondo la sentenza n. 11545 della Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite Penali, hanno valenza differente ai fini della punibilità per l'integrazione del reato di esercizio abusivo della professione ex art. 348 c.p.:

1. Comma 3): elenco di attività comuni alle due categorie riprodotte (quasi fedelmente) solo quelle già relative ai Dottori Commercialisti in vigore dei precedenti albi. **NON SI CONSIDERANO ATTRIBUITE IN VIA ESCLUSIVA** e, pertanto, similmente a quanto esposto al punto 2. del precedente paragrafo, lo svolgimento di dette attività integra il reato solo quando sono svolte in modo continuativo, organizzato e remunerato, creando tutte le apparenze che il loro compimento sia effettuato da parte di soggetto munito del titolo abilitante, in quanto attuate con modalità idonee a tradire l'affidamento dei terzi. Non commette il reato il soggetto che espliciti in modo inequivoco che egli non è munito di quella specifica abilitazione e opera in forza di altri titoli o per esperienza personale comunque acquisita.

2. Comma 4): elenco di attività di riconosciuta "competenza tecnica" dei soli iscritti alla sezione A dell'Albo unico (Dottori e Ragionieri Commercialisti). Per effetto di quanto previsto dalla lettera d) dell'art. 3, della Legge Delega n. 34/2005 (nella sentenza erroneamente viene indicata come 39/2005), laddove si consente l'attribuzione di nuove competenze che presentino profili di interesse pubblico generale ai soli iscritti nella sezione A (riservata a tutti gli iscritti nei due precedenti albi e ai neo laureati specialistici), le attività di cui al comma 4) sono ricollegabili in qualche modo ad una possibile logica di **COMPETENZA ESCLUSIVA** (non monopolistica), la sussistenza e i limiti della cui effettiva realizzazione restano ovviamente da verificare. Lo svolgimento anche occasionale e gratuito di dette attività, pertanto, integra sempre il reato ex art. 348 c.p.

3. Comma 5): elenco di attività di riconosciuta "competenza tecnica" per gli iscritti alla sezione B dell'Albo unico (Esperti Contabili), ma esercitabili anche da quelli della precedente sezione A, comprendente anche le attività di tenuta di contabilità aziendale, redazione delle dichiarazioni fiscali e adempimenti conseguenti. **NON SI CONSIDERANO ATTRIBUITE IN VIA ESCLUSIVA** e, pertanto, similmente a quanto esposto al punto 2. del precedente paragrafo e alla precedente lettera a., lo svolgimento di dette attività integra il reato solo quando sono svolte in modo continuativo, organizzato e remunerato, creando tutte le apparenze che il loro compimento sia effettuato da parte di soggetto munito del titolo abilitante, in quanto attuate con modalità idonee a tradire l'affidamento dei terzi. Non commette il reato il soggetto che espliciti in modo inequivoco che egli non è munito di quella specifica abilitazione e opera in forza di altri titoli o per esperienza personale comunque acquisita.

3. Riepilogando, a partire dal 01.01.2008 il reato di esercizio abusivo della professione previsto dall'art. 348 c.p.:

1. SUSSISTE SEMPRE quando si compiono, anche occasionalmente e gratuitamente senza titolo abilitante atti da ritenere attribuiti in via esclusiva ad una determinata professione *** Tra gli atti tipici delle professioni di dottore commercialista, ed esperto contabile contenute nel decreto istitutivo dell'Albo Unico, sono da considerarsi (secondo la sentenza in commento) attribuiti in via esclusiva ai soli iscritti nella sezione A dell'albo (comma 3, dell'art. 1 – Capo I – del D.Lgs. 139/2005 istitutivo dell'Albo Unico) i seguenti:

- la revisione e la formulazione di giudizi o attestazioni in merito ai bilanci di imprese ed enti, pubblici e privati, non soggetti al controllo legale dei conti, ove prevista dalla legge o richiesta dall'autorità giudiziaria, amministrativa o da privati, anche ai fini dell'accesso e del riconoscimento di contributi o finanziamenti pubblici, anche comunitari, nonché l'asseverazione della rendicontazione dell'impiego di risorse finanziarie pubbliche;
- le valutazioni di azienda;
- l'assistenza e la rappresentanza davanti agli organi della giurisdizione tributaria di cui al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545;
- l'incarico di curatore, commissario giudiziale e commissario liquidatore nelle procedure concorsuali, giudiziarie e amministrative, e nelle procedure di amministrazione straordinaria, nonché l'incarico di ausiliario del giudice, di amministratore e di liquidatore nelle procedure giudiziali;
- le funzioni di sindaco e quelle di componente altri organi di controllo o di sorveglianza, in società o enti, nonché di amministratore, qualora il requisito richiesto sia l'indipendenza o l'iscrizione in albi professionali;
- le funzioni di ispettore e di amministratore giudiziario nei casi previsti dall'art. 2409 del codice civile;
- la predisposizione e diffusione di studi e ricerche di analisi finanziaria aventi ad oggetto titoli di emittenti quotate che contengono previsioni sull'andamento futuro e che esplicitamente o

implicitamente forniscono un consiglio d'investimento;

- la valutazione, in sede di riconoscimento della personalità giuridica delle fondazioni e delle associazioni, dell'adeguatezza del patrimonio alla realizzazione dello scopo;
 - il compimento delle operazioni di vendita di beni mobili ed immobili, nonché la formazione del progetto di distribuzione, su delega del giudice dell'esecuzione, secondo quanto previsto dall'articolo 2, comma 3, lettera e) del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 maggio 2005, n. 80, e con decorrenza dalla data indicata dall'articolo 2, comma 3-quater, del medesimo decreto;
 - l'attività di consulenza nella programmazione economica negli enti locali;
 - l'attività di valutazione tecnica dell'iniziativa di impresa e di asseverazione dei business plan per l'accesso a finanziamenti pubblici;
 - il monitoraggio ed il tutoraggio dell'utilizzo dei finanziamenti pubblici erogati alle imprese;
 - la redazione e la asseverazione delle informative ambientali, sociali e di sostenibilità delle imprese e degli enti pubblici e privati;
 - la certificazione degli investimenti ambientali ai fini delle agevolazioni previste dalle normative vigenti;
2. NON DOVREBBE SUSSISTERE nella prestazione della sola consulenza fiscale, contrattuale e commerciale senza porre in essere adempimenti contabili o dichiarativi, in quanto, anche se non affermato esplicitamente dalla sentenza in esame giacché non era motivo di decisione, la semplice consulenza non è ricompresa né nell'elencazione comune ad entrambe le sezioni dell'Albo Unico, né in quella specifica per gli appartenenti alla sezione B. L'assunto si ricava anche dal fatto che al paragrafo 9. della sentenza 11545/2012, la Suprema Corte di Cassazione afferma non esservi, nei principi enunciati dalla sentenza stessa, alcuna incompatibilità con le importanti enunciazioni di carattere generale effettuate della Corte Costituzionale con la pronuncia n. 418 del 1996 laddove afferma che al di fuori delle attività per le quali sia prevista una competenza esclusiva di iscritti in albi, "[...]per tutte le altre attività di professione intellettuale o

per tutte le altre prestazioni di assistenza o consulenza [...], vige il principio generale di libertà di lavoro autonomo o di libertà di impresa di servizi a seconda del contenuto delle prestazioni e della relativa organizzazione". (E' comunque sempre preferibile qualificarsi per i titoli e le esperienze professionali che si possiedono, allo scopo di non ingenerare nel cliente il dubbio di essere iscritti all'albo)

3. SUSSISTE qualora venga svolta in via non occasionale e gratuita e con modalità idonee a tradire l'affidamento di terzi (vedi l'analisi al punto 2. del precedente paragrafo) qualsivoglia attività **COMUNQUE NON ESCLUSIVA**, ma definita di competenza tecnica delle professioni tutelate, compresa tra quelle sotto elencate, ottenute assemblando e integrando gli elenchi previsti dal comma 2 e dal comma 4 dell'art. 1 – Capo I – del D.Lgs 139/2005. (Possono essere, di fatto, svolte da chiunque ne sia capace e ne abbia i titoli se richiesti da altre norme, purché chiarisca senza equivoci la sua posizione professionale e non generi nei terzi l'apparenza di essere iscritto all'Albo Unico dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili):

- l'amministrazione e la liquidazione di aziende, di patrimoni e di singoli beni;
- le perizie e le consulenze tecniche;
- le ispezioni e le revisioni amministrative;
- la verifica ed ogni altra indagine in merito alla attendibilità di bilanci, di conti, di scritture e d'ogni altro documento contabile delle imprese ed enti pubblici e privati;
- i regolamenti e le liquidazioni di avarie;

- le funzioni di sindaco e di revisore nelle società commerciali, enti non commerciali ed enti pubblici;

- tenuta e redazione dei libri contabili, fiscali e del lavoro, controllo della documentazione contabile, revisione e certificazione contabile di associazioni, persone fisiche o giuridiche diverse dalle società di capitali;

- elaborazione e predisposizione delle dichiarazioni tributarie e cura degli ulteriori adempimenti tributari;

- rilascio dei visti di conformità, asseverazione ai fini degli studi di settore e certificazione tributaria, nonché esecuzione di ogni altra attività di attestazione prevista da leggi fiscali;
- la funzione di revisione o di componente di altri organi di controllo contabile nonché, sempre che sussistano i requisiti di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 88, il controllo contabile ai sensi art. 2409-bis del codice civile;
- la revisione dei conti, sempre che sussistano i requisiti di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 88, nelle imprese ed enti che ricevono contributi dallo Stato, Regioni, Province, Comuni ed enti da essi controllati o partecipati;
- il deposito per l'iscrizione presso enti pubblici o privati di atti e documenti per i quali sia previsto l'utilizzo della firma digitale, ai sensi della legge 15 marzo 1997, n. 59 e del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445 e loro successive modificazioni;
- l'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. 2411.

Giuseppe Zambon

28 marzo 2012