



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

MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

Il Presidente

CS/COO:me

Roma, 12 aprile 2012
Informativa n. 29/2012

**AI SIGNORI PRESIDENTI DEI CONSIGLI DEGLI
ORDINI DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E
DEGLI ESPERTI CONTABILI**

oggetto: - sentenza delle Sezioni Unite Penali della Corte Suprema di Cassazione n. 11545/2012 e le iniziative da intraprendere
- parere del Consiglio Universitario Nazionale in merito all'equipollenza delle materie oggetto dell'esame di Stato per la professione di Dottore Commercialista e di Esperto Contabile a quelle per revisore legale

Caro Presidente,

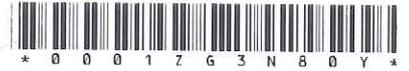
come certamente saprai le Sezioni Unite Penali della Corte Suprema di Cassazione con sentenza n. 11545/2012 si sono espresse sul tema dell'esercizio abusivo della professione di dottore commercialista ed esperto contabile.

La Corte, chiamata ad esprimersi in merito alla circostanza "*se le attività di tenuta della contabilità aziendale, redazione delle dichiarazioni fiscali ed effettuazione dei relativi pagamenti integrino il reato di esercizio abusivo della professione di ragioniere, perito commerciale o dottore commercialista, se svolte - da chi non sia iscritto al relativo albo professionale - in modo continuativo, organizzato e retribuito*", ha affermato che: "concreta esercizio abusivo di una professione, punibile a norma dell'art. 348 cod. pen., non solo il compimento senza titolo, anche se posto in essere occasionalmente e gratuitamente, di atti da ritenere attribuiti in via esclusiva a una determinata professione, ma anche il compimento senza titolo di atti che, pur non attribuiti singolarmente in via esclusiva, siano univocamente individuati come di competenza specifica di una data professione, allorchè lo stesso compimento venga realizzato con modalità tali, per continuità, onerosità e (almeno minimale) organizzazione, da creare, in assenza di chiare indicazioni diverse, le oggettive apparenze di un'attività professionale svolta da soggetto regolarmente abilitato."

In questa sentenza, in forza della puntuale analiticità con cui sono state individuate le attività per cui è riconosciuta competenza tecnica ai professionisti iscritti nelle sezioni A e B dell'Albo, assume assoluta importanza il D.Lgs. 28 giugno 2005, n. 139 con cui è stato istituito l'Albo Unico.

Infatti, seppur le Sezioni Unite hanno escluso che la tenuta della contabilità aziendale, la redazione delle dichiarazioni fiscali e l'effettuazione dei relativi pagamenti possa integrare il reato di esercizio abusivo della professione di dottore commercialista o ragioniere e perito commerciale, in quanto trattasi di attività non attribuite in maniera univoca, puntuale e non generica ai citati professionisti dal DPR 1067/1953 e dal DPR 1068/1953, hanno affermato chiaramente che non altrettanto può dirsi a seguito

C.N.D.C.E.C.
REGISTRO UFFICIALE
0003956 - 12/04/2012 - USCITA
Allegati : 2



dell'emanazione del nuovo ordinamento professionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

La specifica inclusione delle attività di tenuta e redazione dei libri contabili, fiscali e del lavoro e di elaborazione e predisposizione delle dichiarazioni tributarie e la cura degli ulteriori adempimenti tributari, nell'elenco delle attività per cui è riconosciuta competenza tecnica degli iscritti nella sezione B dell'albo (e conseguentemente anche agli iscritti nella sezione A per effetto delle previsioni dell'art. 1, comma 3, lettera q, D.Lgs. 139/2005) consente oggi, diversamente dal passato, di punire, a norma dell'art. 348 cod. pen., i soggetti non iscritti che svolgano tali attività con modalità tali da creare, in assenza di chiare indicazioni diverse, le apparenze dell'attività professionale.

È evidente che la sentenza, oltre a riconoscere la grande importanza dell'Albo Unico, appare idonea a porre fine alle ingiustificate richieste di riconoscimento pubblicistico avanzate da quelle associazioni i cui aderenti svolgono attività caratteristiche di professioni già riconosciute¹.

La sentenza, infatti, concentrando l'attenzione sulla rilevanza giuridica delle "attività caratteristiche non esclusive" - da sempre negata da tali associazioni e posta alla base delle loro richieste - fa apparire il riconoscimento di tali associazioni del tutto contrario alla tutela dell'interesse pubblico e dell'affidamento dei terzi.

Ti ricordo che secondo le Sezioni Unite della Cassazione lo svolgimento delle attività caratteristiche degli iscritti all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, in quanto non esclusive, non determina la consumazione di un illecito penale per il solo fatto di essere svolte da un soggetto non iscritto all'Albo.

Affinché il reato sussista è necessario che tali attività siano poste in essere con modalità tali da determinare "le oggettive apparenze" dell'esercizio della professione rispetto alla quale tali attività sono caratteristiche.

La sentenza sottolinea² che le "oggettive apparenze" non sussistono qualora:

- lo svolgimento delle attività caratteristiche non sia abituale, organizzato e retribuito;
- lo svolgimento delle attività caratteristiche è abituale, organizzato e retribuito, ma "il soggetto agente 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".

È evidente che qualora l'esercizio delle attività caratteristiche della nostra professione avvenga ad opera di soggetti non abilitati attraverso l'utilizzo di strutture che presentano denominazioni generiche, tipo "studio commerciale" "studio elaborazioni contabili", sarà per essi assai arduo dimostrare di aver esplicitato in modo inequivoco ai propri clienti di non essere muniti della specifica abilitazione professionale.

Ti invito pertanto a svolgere l'attività di vigilanza al fine di promuovere azioni a tutela della nostra

¹ Si tratta evidentemente di attività che ancorchè non riservate ad una specifica professione, sono già regolamentate ed inserite espressamente nell'oggetto di una specifica professione.

² Le Sezioni Unite hanno evidenziato, "al fine di evitare equivoci applicativi", che la condotta "abituale" ritenuta punibile "deve essere posta in essere con le oggettive apparenze di un legittimo esercizio professionale, perché solo a questa condizione, in presenza di atti non riservati per se stessi, si viola appunto il principio della generale riserva riferita alla professione in quanto tale, con correlativo tradimento dell'affidamento dei terzi. Ne consegue che quando tali apparenze mancano, sia per difetto di abitualità, organizzazione o remunerazione, sia perché il soggetto agente 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, si è fuori dell'ambito di applicazione dell'art. 348 cod. pen.. Tale valutazione va compiuta peraltro, in conformità all'interesse protetto dal reato, su un piano generale ed oggettivo, e non nella dimensione dello specifico rapporto interpersonale, con quanto ne consegue ai fini della (persistenza) irrilevanza scriminante del consenso del singolo destinatario della prestazione abusiva".

È la stessa sentenza a ricordare che "la norma incriminatrice dell'art. 348 cod. pen., che punisce chi abusivamente esercita una professione, per la quale è richiesta una speciale abilitazione dello Stato, trova la propria ratio nella necessità di tutelare l'interesse generale, di pertinenza della pubblica amministrazione, a che determinate professioni, richiedenti particolari requisiti di probità e competenza tecnica, vengano esercitate soltanto da chi, avendo conseguito una speciale abilitazione amministrativa, risulti in possesso delle qualità morali e culturali richieste dalla legge. Il titolare dell'interesse protetto è, quindi, soltanto lo Stato, e l'eventuale consenso del privato destinatario della prestazione professionale abusiva non può avere valore scriminante".

Categoria qualora dovessero emergere situazioni che potrebbero essere riconducibili alla fattispecie di reato prevista dall'art. 348 cod. pen..

Al fine di agevolare la Tua attività, nei prossimi giorni riceverai il fac simile di esposto da inoltrare all'autorità giudiziaria che gli Uffici del Consiglio Nazionale stanno predisponendo.

Ti segnalo, inoltre, un'altra importantissima pronuncia, recentemente assunta dal Consiglio Universitario Nazionale, organo consultivo del Ministero dell'Università, che, su nostra sollecitazione, ha analizzato il contenuto delle materie oggetto dell'esame di Stato per l'accesso alla professione di dottore commercialista e di esperto contabile, dichiarandole equipollenti a quelle previste dal D.Lgs. n. 39/2010 per l'esame di revisore legale.

Le due pronunce citate, singolarmente molto rilevanti, sia per i soggetti da cui promanano, sia per i temi affrontati, assumono una importanza fondamentale per la nostra professione se lette insieme e contestualizzate nell'ambito del dibattito sulla revisione legale e sul rapporto tra tale funzione e la nostra professione.

La revisione legale è un'attività per la quale ai dottori commercialisti ed agli esperti contabili è riconosciuta competenza tecnica ai sensi dell'art. 1 del D.Lgs. n. 139/2005.

Come tale rientra tra quelle attività sulle quali si è pronunciata la Corte di Cassazione nella sentenza sopra citata.

Lo svolgimento di tale funzione richiede il previo superamento di un esame di abilitazione avente ad oggetto materie previste dalla normativa comunitaria e che il CUN ha riconosciuto essere equipollenti a quelle su cui si svolge l'esame di Stato per accedere al nostro Albo professionale.

In sintesi, dunque, due soggetti assolutamente eterogenei per natura e competenza, arrivano, per vie diverse, ad un identico risultato che può essere così sintetizzato: l'attività di revisione legale è attività che rientra nella professione di dottore commercialista e di esperto contabile e viene esercitata dai soggetti iscritti nel relativo albo in virtù di una norma di legge che riconosce loro specifica competenza tecnica, fermo restando che per lo svolgimento di tale attività, è previsto il superamento di un esame di abilitazione, che per gli iscritti al nostro Albo coincide con quello di Stato, e l'iscrizione in un apposito pubblico registro.

Si chiarisce così il confine della nostra professione, all'interno della quale è sicuramente ricompresa la funzione di revisione legale.

Il solo requisito dell'iscrizione in un pubblico registro per lo svolgimento dell'attività, non integra certo gli estremi di un'altra attività professionale autonoma e diversa dalla nostra.

Spesso il legislatore richiede, per lo svolgimento di specifiche funzioni di interesse pubblico, l'iscrizione in appositi elenchi, ma non per questo tali attività assumono autonoma rilevanza professionale.

Ciò è quanto è accaduto, da ultimo, con l'istituzione dell'elenco dei Revisori dei conti degli enti locali, e non per questo qualcuno ha pensato alla nascita di una professione diversa da quella dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, pur non essendo questi ultimi gli unici soggetti abilitati a svolgere tale funzione.

Un cordiale saluto



Claudio Siciliotti