

*Sentenza della Corte Suprema di Cassazione dopo anni di incertezze*

## Definiti i confini dell'attività riservata alla professione di "Commercialista"

**L**a recente Sentenza della Corte Suprema di Cassazione - sezioni unite penali - n. 11545 del 15.12.2011 ha delineato, dopo anni di incertezze, i confini oltre i quali può configurarsi l'esercizio abusivo della Professione di "Commercialista".

Con l'aiuto della Circolare del Consiglio Nazionale procediamo lungo il percorso seguito dalla Cassazione. Avverso la sentenza del 10.1.2011 della Corte di Appello di Milano, la Corte Suprema è stata 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"*.

Le Sezioni Unite, dopo aver 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 afferma-

di Eugenio Vitello



Eugenio Vitello

to chiaramente che non altrettanto può dirsi a seguito dell'emanazione del nuovo ordinamento professionale del 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 la 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, di-

versamente 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. La Suprema Corte giunge ad affermare il seguente principio di diritto *"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, allorché 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."*

Come opportunamente ricorda il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili *"lo svolgimento delle attività caratteristiche degli iscritti all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, in quanto non esclusive, non determina la consu-*

mazione di un illecito penale per il solo fatto di essere svolte da un soggetto non iscritta 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.

Al riguardo la sentenza sottolinea 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".

Insegna, infatti, la Cassazione che "E' importante, per evitare equivo-

*ci applicativi, ribadire con chiarezza che la condotta "abituale" ritenuta punibile in tale ricostruzione 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 trattamento dell'affidamento del terzi. Ne consegue che quando tali apparenze mancano, sia per difetto di abitudine, 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 pro-*

*tetto dal reato, su un piano generale e oggettivo, e non nella dimensione delle specifico rapporto interpersonale, con quanto ne consegue ai fini della (persistente) irrilevanza scriminante del consenso del singolo destinatario della prestazione abusiva. In conclusione si può affermare 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.*

**Eugenio Vitello**  
Vice Presidente dell'Ordine  
dei Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di Brescia

