



ACCADÉMIA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
DELLA SARDEGNA



ANDOC
ASSOCIAZIONE NAZIONALE
DOTTORI COMMERCIALISTI



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

CAGLIARI

Circonscrizione dei Tribunali di Cagliari e Lanusei

23 GIUGNO 2021

La tutela del titolo professionale Dalle esclusive al contrasto all'abusivismo

Analisi dei principali elementi idonei a definire e circoscrivere il perimetro dell'esercizio abusivo della professione di «Dottore/Ragioniere Commercialista e di Esperto Contabile» con approfondimenti delle attinenti disposizioni previste dall'Ordinamento e dal Codice Deontologico della Professione

DOTT.RAG.MIRCO COMPARINI – ODCEC DI LIVORNO

RAGIONIERE COMMERCIALISTA – REVISORE LEGALE – GIORNALISTA PUBBLICISTA – CONSULENTE AL FRANCHISING



22459-19

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SECONDA SEZIONE CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- Dott. ANTONINO SCALISI - Presidente -
- Dott. ANNAMARIA CASADONTE - Consigliere -
- Dott. MAURO CRISCUOLO - Rel. Consigliere -
- Dott. GIUSEPPE DONGIACOMO - Consigliere -
- Dott. CHIARA BESSO MARCHEIS - Consigliere -

Oggetto

PROFESSIONI

Ud. 04/06/2019 -
PU
Cass. 22459
R.G.N. 7368/2017

Rep. *C.I.*

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 7368-2017 proposto da:

(omissis), elettivamente
domiciliato in (omissis)
presso lo studio dell'avvocato (omissis) che
unitamente all'avvocato (omissis), lo
rappresentano e difendono giusta procura a margine del
ricorso;

- **ricorrente** -

contro

(omissis), elettivamente domiciliato in I (omissis)
(omissis) presso lo studio dell'avvocato (omissis)
(omissis) che lo rappresenta e difende giusta procura
in calce al controricorso;

Cassazione, Il Sez.Civ., Sent.n.22459 del 09.09.2019



PRESENTE (reale)

1. Avviato dibattito su Codice della Crisi di Impresa, adeguati assetti, parametri per organi di controllo, gli indici della crisi, corretta tenuta della contabilità, applicazione principi contabili.
2. Tema «esclusive» abbinato a tema «specializzazioni».



PASSATO (falsificato)

Convinzione collettiva formatasi non consociata, una vera e propria convinzione di cui l'asserzione falsa, non veritiera divulgata negli anni con la giustificazione:

**L'EUROPA NON CI AFFIDEREMO MAI ESCLUSIVE
(PER LA CONCORRENZA)**



DIRETTIVA (UE) 2018/958 DEL PARLAMENTO EUROPEO E DEL CONSIGLIO**del 28 giugno 2018****relativa a un test della proporzionalità prima dell'adozione di una nuova regolamentazione delle professioni****FALSO****OLTRE 2 ANNI**

Fino al 2018? Quale è la verità se oggi esiste una Direttiva che, a determinate condizioni, consente esclusive? E perché i tributaristi hanno festeggiato dicendo "da oggi sarà più difficile introdurre esclusive"? Prima si poteva?

DECRETO LEGISLATIVO 16 ottobre 2020, n.142

Attuazione della direttiva (UE) 2018/958 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 28 giugno 2018 relativa a un test della proporzionalità prima dell'adozione di una nuova regolamentazione delle professioni. (20G00165) - (GU n.271 del 30-10-2020)

Cassazione, SS.UU.Penali, Sent.n.11545 del 15.12.2011 (dep.23.03.12)

“rilevando l'esistenza di un irrisolto contrasto giurisprudenziale (già in precedenza segnalato dall'Ufficio del Massimario, con Relazione n.1016/2003 del 20 febbraio 2002) sulla determinazione dell'ambito applicativo del reato di cui all'art.348 cod.pen., fra:

- ***un primo orientamento** (a cui si è richiamata la difesa) che lo circoscrive allo svolgimento delle attività *specificamente riservate da un'apposita norma a una determinata professione;**
- ***e un secondo filone** (inaugurato da Sez 6, n 49 del 08/10/2002, dep.2003, Notaristefano, Rv, 223215) che, nel distinguere tra atti «tipici» della professione ed atti «caratteristici», strumentalmente connessi ai primi, precisa che questi ultimi rilevano solo se vengano compiuti in modo continuativo e professionale «in quanto, anche in questa seconda ipotesi, si ha esercizio della professione per il quale è richiesta l'iscrizione nel relativo albo».*

Cassazione, SS.UU.Penali, Sent.n.11545 del 15.12.2011 (dep.23.03.12)

“La questione controversa”:

“«se le condotte 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»».

Essa, peraltro, ne sottende un'altra, di carattere più generale, che attiene all'ambito applicativo della norma dell'art.348 cod.pen., in riferimento in particolare al contrasto sulla delimitazione o meno di esso ai soli «atti» attribuiti in via esclusiva a una data professione”

Cassazione, SS.UU.Penali, Sent.n.11545 del 15.12.2011 (dep.23.03.12)

**STOP
ABUSIVISMO**

SÌ!
Grazie

SEZ. B

Cassazione, SS.UU.Penali, Sent.n.11545 del 15.12.2011 (dep.23.03.12)

“**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 cura degli ulteriori adempimenti tributari, **nell'elenco di quelle riconosciute di competenza tecnica degli iscritti alla sezione B consente però ora senz'altro di ritenere**, alla stregua delle conclusioni sopra assunte, **che lo svolgimento di esse, se effettuato da soggetto non abilitato con modalità tali da creare, in assenza di chiare indicazioni diverse dallo stesso provenienti,** le apparenze dell'attività professionale svolta da esperto contabile regolarmente abilitato, **è punibile a norma dell'art.348 cod.pen.** Il principio di diritto che da quanto sopra si può enucleare è il seguente:

«INDICAZIONI»



«DIVERSE»

Cassazione, SS.UU.Penali, Sent.n.11545 del 15.12.2011 (dep.23.03.12)

«Le condotte di tenuta della contabilità aziendale, redazione delle dichiarazioni fiscali ed effettuazione dei relativi pagamenti, non integrano il reato di esercizio abusivo delle professioni di dottore commercialista o di ragioniere e perito commerciale, quali disciplinate, rispettivamente, dai dd.PP.RR nn.1067 e 1068 del 1953, anche se svolte - da chi non sia iscritto ai relativi albi professionali - in modo continuativo, organizzato e retribuito, tale da creare, in assenza di indicazioni diverse, le apparenze di una tale iscrizione; **a opposta conclusione**, in riferimento alla professione di esperto contabile, **deve invece pervenirsi se le condotte in questione siano poste in essere, con le caratteristiche suddescritte, nel vigore del nuovo D.Lgs.n.139 del 2005»**”

[assoluzione dell'imputato perché i fatti che hanno scaturito l'accusa risalgono a anni precedenti all'entrata in vigore del 139, prima del 2008]



22459-19

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SECONDA SEZIONE CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- Dott. ANTONINO SCALISI - Presidente -
- Dott. ANNAMARIA CASADONTE - Consigliere -
- Dott. MAURO CRISCUOLO - Rel. Consigliere -
- Dott. GIUSEPPE DONGIACOMO - Consigliere -
- Dott. CHIARA BESSO MARCHEIS - Consigliere -

Oggetto

PROFESSIONI

Ud. 04/06/2019 -
PU
Cass. 22459
R.G.N. 7368/2017

Rep.

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 7368-2017 proposto da:

(omissis), elettivamente
domiciliato in (omissis)
presso lo studio dell'avvocato (omissis) che
unitamente all'avvocato (omissis), lo
rappresentano e difendono giusta procura a margine del
ricorso;

- **ricorrente** -

contro

(omissis), elettivamente domiciliato in I (omissis)
(omissis) presso lo studio dell'avvocato (omissis)
(omissis) che lo rappresenta e difende giusta procura
in calce al controricorso;

Cassazione, Il Sez.Civ., Sent.n.22459 del 09.09.2019



Cassazione, VI Sez.Pen., Sent.n.26617 del 27.06.2016

*“**irrelevante** a tal fine risulta il richiamo alle modalità attraverso le quali si è espletata l'attività di P., **per il tramite la partecipazione ad una società fornitrice di servizi**, poichè quel che rileva è che colui il quale ha offerto la prestazione professionale, diretta o mediata attraverso lo schermo societario, sia in possesso dei requisiti professionali idonei ad assicurarle”*



Cassazione, VI Sez.Pen., Sent.n.16366 del 15.04.2019

*“In materia si registra un **autorevole intervento delle Sezioni Unite** che hanno affermato che le condotte di tenuta della contabilità aziendale, redazione delle dichiarazioni fiscali ed effettuazione dei relativi pagamenti” **(SS.UU.n.11545/2012)***



22459-19

REPUBBLICA ITALIANA
 IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
 LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
 SECONDA SEZIONE CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ANTONINO SCALISI - Presidente -

Dott. ANNAMARIA CASADONTE - Consigliere -

Dott. MAURO CRISCUOLO - Rel. Consigliere -

Dott. GIUSEPPE DONGIACOMO - Consigliere -

Dott. CHIARA BESSO MARCHEIS - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 7368-2017 proposto da:

(omissis), elettivamente

domiciliato in (omissis)

presso lo studio dell'avvocato (omissis) che

unitamente all'avvocato (omissis), lo

rappresentano e difendono giusta procura a margine del ricorso;

- **ricorrente** -**contro**

(omissis), elettivamente domiciliato in I (omissis)

(omissis) presso lo studio dell'avvocato (omissis)

(omissis) che lo rappresenta e difende giusta procura

in calce al controricorso;

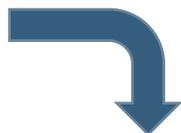
Oggetto

PROFESSIONI

Ud. 04/06/2019 -
 PU
 Cass. 22459
 R.G.N. 7368/2017

Rep.

Cassazione, Il Sez.Civ., Sent.n.22459 del 09.09.2019



*“Risulta altresì, come ampiamente illustrato dai giudici di merito, con richiami anche alla giurisprudenza costituzionale, che le attività in concreto svolte dal controricorrente **sono state riservate ai soli iscritti all'albo unico dei dottori commercialisti solo a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 139 del 2005, come confermato anche dalla giurisprudenza penale (Cass.Pen.SS.UU.n.11545/2012, nonchè in termini e successivamente, Cass.Pen. n.26617/2016; Cass.Pen. n.14815/2017) (...)***

Cassazione, Il Sez.Civ., Sent.n.22459 del 09.09.2019

*“L’erroneo presupposto dal quale però parte la difesa del ricorrente, e che deve in parte riscontrarsi anche nella decisione dei giudici di appello, è quello di reputare che l’efficacia delle previsioni di cui al D.Lgs.n.139 del 2005, vada fatta risalire alla data della sua emanazione, **trascurandosi però di prendere in esame le specifiche disposizioni di carattere transitorio contenute nello stesso testo legislativo, il quale all’art.58, prevede che la soppressione dei preesistenti ordini dei dottori commercialisti e dei collegi dei ragionieri e periti commerciali sarebbe avvenuta in data 1 gennaio 2008, provvedendosi contestualmente all’istituzione dell’ordine territoriale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, cui risultano essere state devolute in via esclusiva le competenze per le attività di cui all’art.1 (cfr. sul punto la giurisprudenza di questa Corte che ha avuto modo di occuparsi della sussistenza dei requisiti soggettivi per l’iscrizione al nuovo albo, avendo come punto di riferimento la data del 31 dicembre 2007, così Cass.n.1173/2014). (...)***

Cassazione, Il Sez.Civ., Sent.n.22459 del 09.09.2019

“Deve quindi reputarsi che la corretta applicazione del principio di diritto espresso dalle Sezioni unite penali, quanto alla rilevanza delittuosa della condotta di colui che svolga attività riservate agli iscritti all’Albo unico dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, in data successiva all’entrata in vigore, imponga di dover avere riguardo, quanto al profilo cronologico, allo svolgimento di attività in data successiva al 1 gennaio 2008, allorquando è stato appunto istituito l’albo unico, dovendo per converso ritenersi che le prestazioni rese in epoca anteriore, sebbene in data successiva alla formale emanazione del citato D.Lgs., fossero ancora lecite, legittimando il diritto al pagamento del corrispettivo. (...)

*Deve pertanto reputarsi, conformemente a quanto opinato dal giudice di appello, che **anche l’attribuzione in esclusiva del compimento delle attività oggetto di causa agli iscritti all’albo unico resti condizionata all’istituzione dello stesso Albo (e cioè a far data dal 1 gennaio 2008)**, restando sino a tale momento consentita anche a coloro che non siano iscritti ad alcun albo, in mancanza di una precedente riserva esclusiva a favore degli iscritti agli Ordini e Collegi preesistenti.*

Cassazione, II Sez.Civ., Sent.n.22459 del 09.09.2019

***“Nè nella fattispecie può assumere rilevanza la diversa decisione assunta da questa Corte con l’ordinanza della sesta sezione civile n.32473/2018, relativa ad altra controversia pendente tra l’odierno controricorrente ed una società assistita dallo stesso difensore del ricorrente, posto che nella fattispecie decisa dal provvedimento in esame, l’attività svolta dal B. (contabilità generale e liquidazione iva) era diversa da quella oggetto del presente giudizio (adempimenti di natura fiscale, consistenti in registrazioni iva, elaborazione e trasmissione telematica della comunicazione annuale dei dati relativi all’iva, elaborazione modello unico) ed era stata ritenuta già riservata ai soli iscritti all’ordine dei dottori commercialisti, così che sulla medesima non aveva avuto alcuna incidenza la novella di cui al D.Lgs.n.139 del 2005.*”**

Un po' di Cassazione «contraria»

La Corte di Cassazione, con un'ordinanza del 28 maggio 2018 ([n.13342/2018](#)), ha stabilito che ***“l'assistenza fiscale per la dichiarazione dei redditi o la tenuta dei libri contabili non sono attività ad appannaggio esclusivo dei dottori commercialisti, dei ragionieri o dei periti commerciali. Si tratta infatti di attività che possono essere svolte da qualsiasi persona e non solo dai quanti sono iscritti all'albo professionale o abilitati.”***

La Cassazione con altra sentenza ([n.12840/2006](#)) si era già pronunciata in senso analogo riguardo alla **consulenza legale**, stabilendo che essa non è coperta da esclusive, ma può essere fornita da chiunque e lo stesso vale per tutte quelle attività (redazione di contratti, diffide, contestazioni e messa in mora, risposta a lettere di diffida, querele e denunce, redazione di accordi e transazioni) ove la presenza dell'avvocato non sia richiesta obbligatoriamente dalla legge.

La Cassazione con sentenza [n.14085/2010](#), conformandosi a quanto già prima chiarito dalla Corte Costituzionale con la sentenza [n.418/1996](#), ha dichiarato che ***nelle materie commerciali, economiche, finanziarie e di ragioneria, le prestazioni di assistenza o consulenza aziendale non sono riservate per legge in via esclusiva ai dottori commercialisti, ai ragionieri e ai periti commerciali.***

PRIMO RIEPILOGO

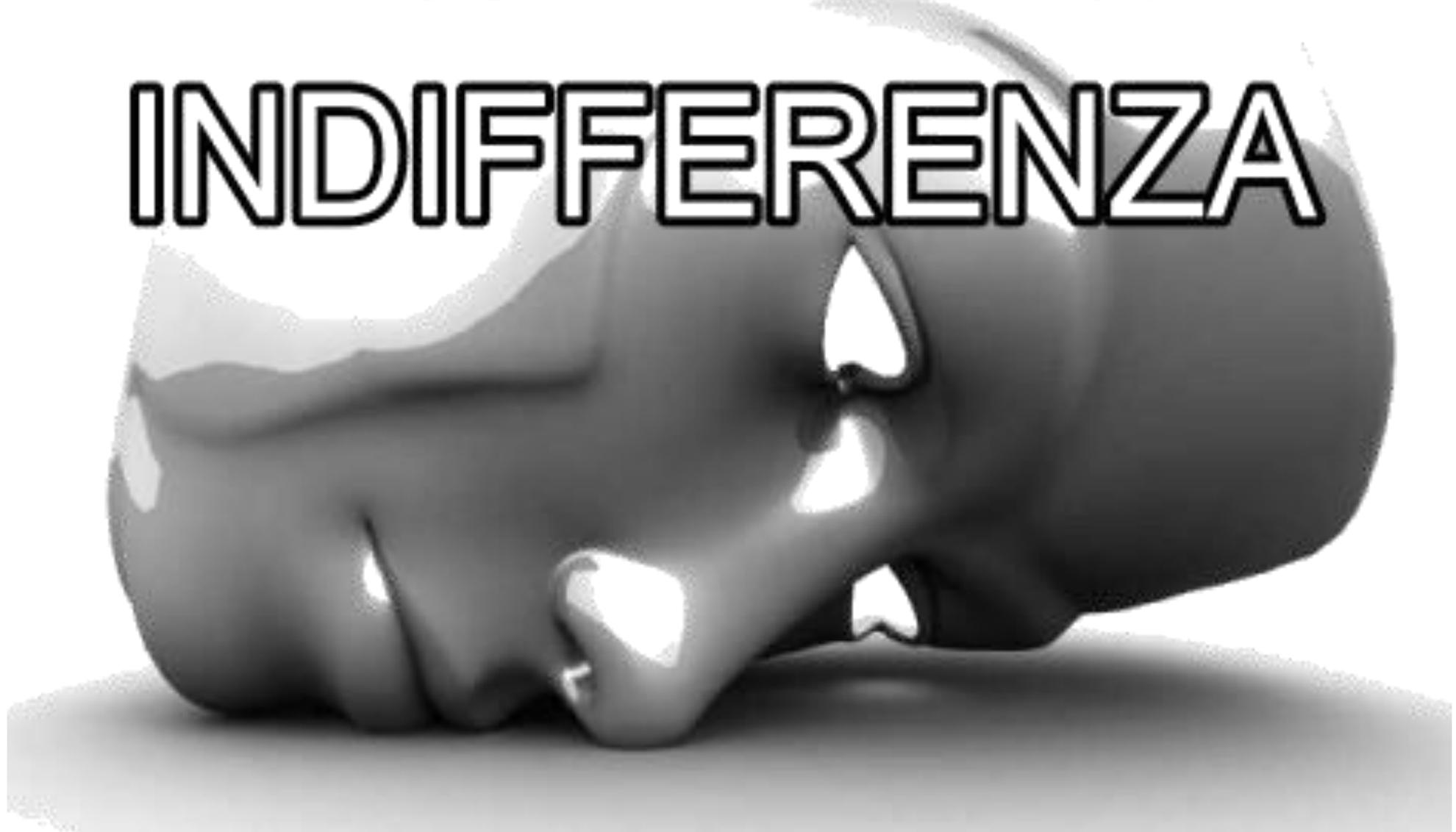
1. esercitare attività di contabilità e fisco prima del 2008, poteva essere ritenuto consentito;
2. esercitare attività di contabilità e fisco dal 2008 non può più essere ritenuto consentito;
3. chi non è iscritto non deve dare impressione di adottare modalità che facciano intendere di essere iscritto a un Albo: deve dare chiare indicazioni (affermazione molto importante);
4. non è importante che l'attività sia erogata in forma societaria, ma conta la presenza del requisito soggettivo;

“Punto 1? Sentenza n.10100 del 11.03.2011: “per esercitare la professione di dottore/ragioniere commercialista la legge richiede il superamento dell'esame di Stato e l'iscrizione nell'apposito albo professionale e, pertanto, quella del commercialista è una professione protetta e le attività proprie di essa possono esplicarsi esclusivamente dal soggetto abilitato e iscritto all'albo.”

Va precisato che, per stabilire se una determinata prestazione integri il reato previsto dall'art.348 cod.pen., non è necessario rinvenire nella legge che regola la professione in tesi abusivamente esercitata una clausola di riserva esclusiva riguardante quella specifica prestazione, ma è sufficiente l'accertamento che la prestazione erogata costituisce un atto tipico, caratteristico di una professione per il cui esercizio manca l'abilitazione”

... E DOPO LA FINE DELLA PRIMA FASE?

INDIFFERENZA



Cassazione, VI Sez.Pen., Sent.n.33464 del 10.05.2018, dep.18.07.2018



1. perché non è stata data notizia agli iscritti
2. perché non c'è stato un input nazionale di agire a tutti i livelli territoriali, nazionali e locali
3. perché non c'è stata neanche una iniziativa ridotta tra Ordini

Cassazione, VI Sez.Pen., Sent.n.33464 del 10.05.2018, dep.18.07.2018

«...respinto il ricorso presentato dal titolare, che **si era giustificato spiegando che l'attività da lui esercitata rientrasse nel novero delle prestazioni consentite ai lavoratori autonomi di cui alla legge n.4/2013 e che lo stesso fosse stato abilitato ad operare nel servizio telematico Entratel dell'Agenzia delle Entrate.**

Per i giudici l'esercizio abusivo della professione consiste nel fatto che «in assenza di abilitazione statale, l'esercizio si traduca in una pluralità di atti che, pur non riservati in via esclusiva alla competenza di una specifica professione, nel loro continuo, continuato e oneroso riproporsi, ingenerino una situazione di apparenza evocativa dell'attività professionale svolta da soggetto regolarmente abilitato, con conseguente affidamento incolpevole della clientela»».

COMMENTO DEI CONSULENTI DEL LAVORO

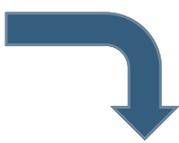
[Si tratta di un elemento che amplia quanto riportato nel precedente «riepilogo»]



REPUBBLICA ITALIANA
In nome del Popolo Italiano
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SESTA SEZIONE PENALE

12282-20

Cassazione, Sez.Pen., Sent.n.12282 del 12.02.2020, dep.16.04.2020



1. Richiama e conferma la Sentenza SS.UU.n.11545/2012
2. Consolida la non valenza dell'iscrizione ad una associazione di cui alla L.4/2013, ma la rafforza «smontando» una delle condizioni per le quali i tributaristi assumevano una certa sicurezza (11545/12):
«...se effettuato da soggetto non abilitato con modalità tali da creare, in assenza di chiare indicazioni diverse dallo stesso provenienti, le apparenze dell'attività professionale svolta da esperto contabile regolarmente abilitato...»

Composta da:

Anna Petruzzellis	- Presidente -	Sent. n. sez. 231
Angelo Capozzi	- Relatore -	UP - 12/02/2020
Alessandra Bassi		R.G.N. 35412/2019
Antonio Costantini		
Pietro Silvestri		

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

(omissis) nata a (omissis)

avverso la sentenza del 20/03/2019 della Corte Appello di Trieste

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere Angelo Capozzi;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Renato Finocchi Gherzi

che ha concluso chiedendo dichiararsi l'inammissibilità del ricorso.

udito il difensore avv. (omissis) del foro di Udine che ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con la sentenza in epigrafe la Corte di appello di Trieste, a seguito di gravame interposto dall'imputata (omissis) avverso la sentenza emessa in data 17.6.2016 dal Tribunale di Udine, ha confermato la decisione con la quale la imputata è stata riconosciuta colpevole del reato di cui all'art. 348 cod. pen. per aver svolto abusivamente attività professionali riservate agli iscritti all'ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e condannata a pena di giustizia, oltre le statuizioni in favore della parte civile costituita.

D



REPUBBLICA ITALIANA
In nome del Popolo Italiano
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SESTA SEZIONE PENALE

12282-20

Cassazione, Sez.Pen., Sent.n.12282 del 12.02.2020, dep.16.04.2020

Sent.n.11545 del 15.12.2011 (dep.23.03.12)



L.4/2013

obbligo all'articolo 1, comma 3:

“Chiunque svolga una delle professioni di cui al comma 2 contraddistingue la propria attività, in ogni documento e rapporto scritto con il cliente, con l'espresso riferimento, quanto alla disciplina applicabile, agli estremi della presente legge. L'inadempimento rientra tra le pratiche commerciali scorrette tra professionisti e consumatori”

Composta da:

Anna Petruzzellis	- Presidente -	Sent. n. sez. 231
Angelo Capozzi	- Relatore -	UP - 12/02/2020
Alessandra Bassi		R.G.N. 35412/2019
Antonio Costantini		
Pietro Silvestri		

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

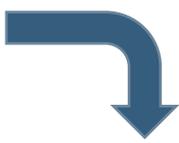
sul ricorso proposto da:
(omissis) nata a (omissis)

avverso la sentenza del 20/03/2019 della Corte Appello di Trieste
visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal Consigliere Angelo Capozzi;
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Renato Finocchi Gherzi che ha concluso chiedendo dichiararsi l'inammissibilita' del ricorso.
udito il difensore avv. (omissis) del foro di Udine che ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con la sentenza in epigrafe la Corte di appello di Trieste, a seguito di gravame interposto dall'imputata (omissis) avverso la sentenza emessa in data 17.6.2016 dal Tribunale di Udine, ha confermato la decisione con la quale la imputata è stata riconosciuta colpevole del reato di cui all'art. 348 cod. pen. per aver svolto abusivamente attività professionali riservate agli iscritti all'ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e condannata a pena di giustizia, oltre le statuizioni in favore della parte civile costituita.

Cassazione, Sez.Pen., Sent.n.12282 del 12.02.2020, dep.16.04.2020



«...Ha escluso rilievo al fine di ritenere le «indicazioni diverse» alla circostanza che sulle fatture rilasciate dalla imputata vi fosse la dicitura «consulenze di direzione-legale rapp. – Iscritto all'Ancot» o che non fosse riportata accanto al nome della stessa imputata il titolo di dottore commercialista»

«INDICAZIONI»



«DIVERSE»

Indicare sulle fatture l'iscrizione all'associazione nazionale dei consulenti tributari non salva dal reato di esercizio abusivo della professione di commercialista, se le prestazioni invadono la sfera riservata agli iscritti all'Albo (Il Sole24Ore, 17.04.2020).

Esercizio abusivo dell'attività per il consulente tributario

di Patrizia Maciocchi

Condividi

Il Sole 24 Ore, 17 aprile 2020

Indicare sulle fatture l'iscrizione all'associazione nazionale dei consulenti tributari non salva dal reato di esercizio abusivo della professione di commercialista, se le prestazioni invadono la sfera riservata agli iscritti all'Albo. La Cassazione, (sentenza 12282/2020) respinge il ricorso contro la condanna per il reato, previsto dall'articolo 348 del Codice penale.

Nel mirino dei giudici è finito il lavoro svolto dalla consulente per due società, che andava dalla tenuta della contabilità alle dichiarazioni fiscali, dalla predisposizione dei modelli di pagamento, alle verifiche delle imposte. A questo si aggiungeva un compito di rappresentanza nei rapporti con Equitalia e agenzia delle Entrate. Funzioni, svolte con continuità e organizzazione che - specifica la Corte - pur non essendo esclusive di una professione rientrano nella competenza specifica dei dottori commercialisti ed esperti contabili. Dunque, off-limit per il non iscritto all'Albo, a prescindere dal consenso e dalla consapevolezza del cliente che la prestazione non è eseguita da un abilitato.

Un principio, ricorda la Suprema corte, ribadito anche dalla sentenza 33464/2018, in un caso di tenuta della contabilità aziendale con consulenza di lavoro. Nello specifico non basta la presenza delle "indicazioni diverse", invocate dalla difesa. L'imputata, riteneva di poter svolgere il lavoro perché nelle fatture che rilasciava era, specificato "consulenze di direzione-legale rappresentante iscritto all'Ancot".

Questo senza riportare mai il titolo di commercialista. Ad avviso della ricorrente le cautele, che provavano anche la buona fede, erano adeguate - come riconosciuto in parte dal Tribunale - a integrare quella "chiara indicazione diversa" che basta a escludere il reato. Per la Cassazione però, l'esplicitazione dell'assenza di un'abilitazione, che andrebbe comunque fatta su un piano generale e oggettivo, e non nell'ambito dei rapporti interpersonali, non è una scriminante. Non passa neppure la richiesta delle attenuanti generiche, negate per il lungo periodo di tempo nel quale si era esercitata la condotta illecita.

< Prec.

Succ. >

SECONDO RIEPILOGO

- ➔ 1. esercitare attività di contabilità e fisco prima del 2008, poteva essere ritenuto consentito;
- ➔ 2. esercitare attività di contabilità e fisco dal 2008 non può più essere ritenuto consentito;
- ~~➔ 3. chi non è iscritto non deve dare impressione di adottare modalità che facciano intendere di essere iscritto a un Albo; deve dare chiare indicazioni (affermazione molto importante);~~
- ➔ 4. non è importante che l'attività sia erogata in forma societaria, ma conta la presenza del requisito soggettivo;
- ➔ 5. non ha alcuna importanza essere iscritti ad una associazione L.4/2013 per essere "abusivi" per non poter esercitare le attività relative a contabilità e fiscale;
- ➔ 6. non ha alcuna importanza rendere nota l'iscrizione ad una associazione L.4/2013 per essere "abusivi" e non poter esercitare le attività relative a contabilità e fiscale;

CONTABILITA' & DICHIARATIVI – LA SITUAZIONE

Esclusive

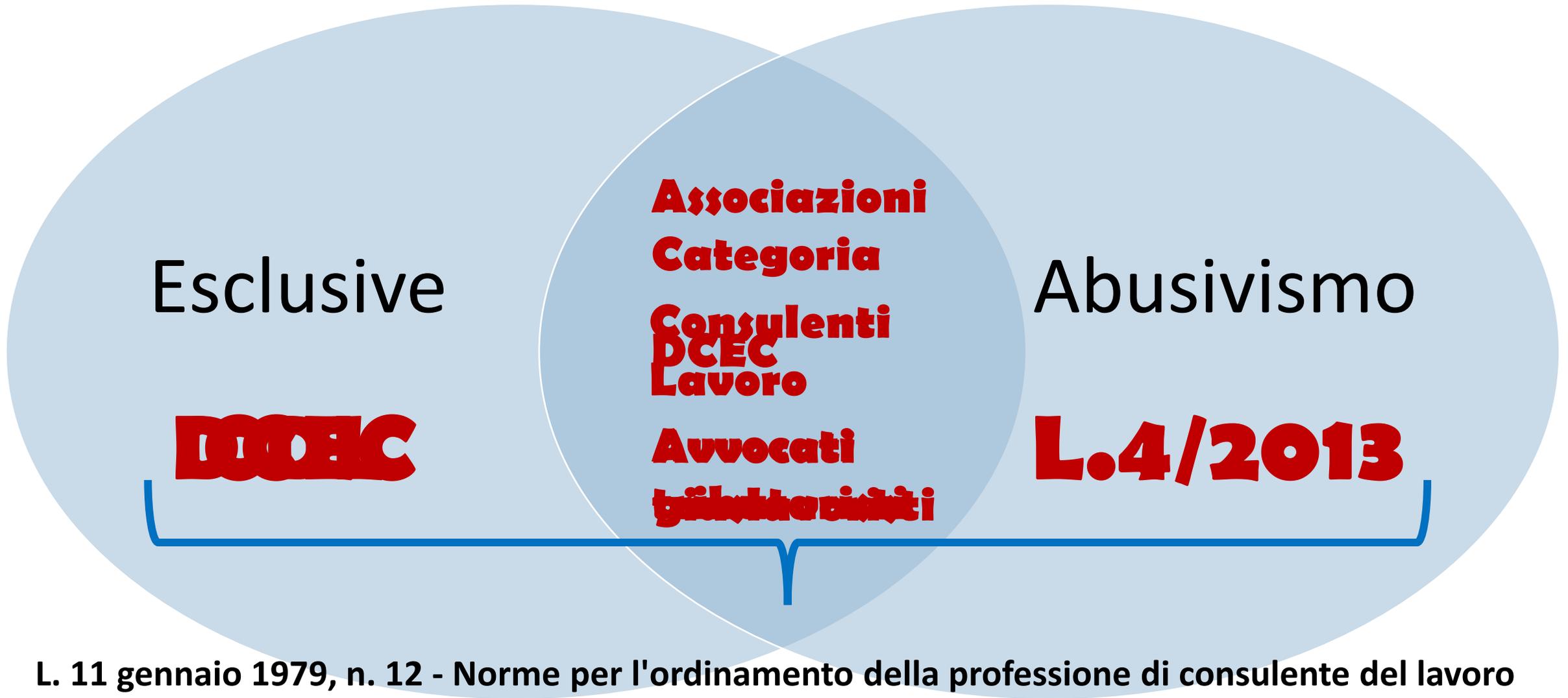
DCEC

**Associazioni
Categoria
Consulenti
Lavoro
Avvocati
tributaristi**

Abusivismo

L.4/2013

CONTABILITÀ E CONTRIBUTI – LA SITUAZIONE



L. 11 gennaio 1979, n. 12 - Norme per l'ordinamento della professione di consulente del lavoro

PERCHE' NESSUNO HA AGITO E NESSUNO AGISCE?

➔ Ci sono le condizioni tecnico-giuridiche per agire (non è una domanda)

➔ La quasi totalità degli Organi di Categoria conosceva e conosce la situazione (potrebbe essere una domanda con esito negativo a causa di alcuni livelli di informazione)

➔ La quasi totalità degli Organi di Categoria è stata sollecitata ad agire con aggiornamenti (non è una domanda, è una certezza)

➔ Ad oggi non esiste (non risulta) una sola azione di un Organo di Categoria che si sia attivato per tutelare la professione (è una affermazione)

➔ Quanto sopra significa che i dirigenti (sia come «delegati», sia come semplici «iscritti») sono stati messi nelle condizioni di sapere che esiste la capacità di agire (è una conferma)



ECCO
LE PROVE

PERCHE' NESSUNO HA AGITO E NESSUNO AGISCE?

Cassazione, Sez.Pen., Sent.n.12282
del 12.02.2020, dep.16.04.2020

Comunicato stampa

COMMERCIALISTI A MARATTIN: "VUOLE INTERLOQUIRE CON LA RAPPRESENTANZA? SI IMPEGNI PER LE ESCLUSIVE"

Miani: *"Politica sorda alle istanze delle categorie professionali. Se si vuole dialogare con noi siamo qui"* - Roma, 3 aprile 2020 (..)

«...formulo all'onorevole Marattin una proposta che, garantisco, mette d'accordo vertice e base dei commercialisti: **si impegni per far ottenere alla nostra categoria le esclusive su alcune attività previste dall'articolo uno del nostro ordinamento professionale, quali ad esempio le dichiarazioni e gli adempimenti fiscali, così come peraltro più volte sancito dalla Corte di Cassazione.** L'onorevole Marattin, se vuole, può impegnarsi con noi su questo fronte: fa parte di un partito che sostiene la maggioranza di Governo, il suo contributo potrebbe essere prezioso. Se la politica vuole davvero dialogare, **noi siamo qui**» (?????????????????)

ECCO
LE PROVE

I 9 GRAVI ERRORI DELLA «NON AZIONE»

- 1 ➔ Attività rinunciataria
- 2 ➔ Sentenze contrarie e sentenze favorevoli
- 3 ➔ Senso (e Categoria Professionale) di Giustizia
- 4 ➔ Le sentenze «innovative e differenti»
- 5 ➔ La «Crisi di Impresa», ma anche i «Principi Contabili»
- 6 ➔ Politica e marketing
- 7 ➔ Indifferenza verso Colleghi (volontari)
- 8 ➔ Assenza di comunicazione e diffusione agli Iscritti
- 9 ➔ Nessuna pretesa di esito positivo (rimozione situazione punto 1)

Le segnalazioni e le condanne derivanti da attività dei PM in conseguenza di reati di truffa o altro «non contano» come «lotta all'abusivismo», sono frutto di attività della «lotta alla criminalità» e possono coinvolgere anche iscritti

I TRIBUTARISTI?



- ▲ Iscritta Elenco Nuove Professioni CNEL al n. 67
- ▲ Aderente Assoprofessioni
- ▲ Aderente Confederazione Sindacale Italiana delle Libere Associazioni Professionali (CON&AP)

Legalmente riconosciuta D.P.R. 361/2000 ▲ Reg. Pers. Giuridiche di Roma n. 63/2001

UFFICIO STAMPA
Pamela Giufrè

IL CONSIGLIO DIRETTIVO NAZIONALE COMMENTA LA SENTENZA DELLA CASSAZIONE PENALE 12282/2020

ancit

associazione nazionale dei consulenti tributari italiani



(<https://www.ancit.it/>)

Cari Colleghi,

la pubblicazione della Sentenza Cassazione Penale 12282/2020 di cui si è avuta notizia sulla stampa specializzata del 18 aprile u.s. ha creato non poca preoccupazione tra i Consulenti Tributari, facendo rivivere vecchi fantasmi che abbiamo comunemente vissuto negli anni passati

Esercizio abusivo della professione, la 10100/2011 è una sentenza isolata

“La sentenza 10100 della Corte di Cassazione, datata 25 febbraio 2011, e depositata oggi, venerdì 11 marzo in Cancelleria, è una goccia in mezzo al mare. Esistono infatti decine e decine di altre sentenze che, affermando esattamente il contrario, possono smentirla”.

Professionista non fa rima con legge rappresentante

La sentenza della Cassazione 12822 non va travisata

Riccardo Alemanno

La sentenza 12822/2020 della Cassazione (si veda «Il Sole 24 Ore» di ieri) porta alla conclusione che, nell'ambito delle attività professionali tributarie, per esercitare l'attività non basta non attribuirsi titoli che non compe-

tono, fornendo all'utenza indicazioni generiche come nel caso di specie.

La sentenza parrebbe riguardare l'attività di una società la cui legale rappresentante indica sulle fatture di essere iscritta a un'associazione; pertanto l'attività sembrerebbe essere stata svolta come impresa e non come professionista, e probabilmente è questo che ha portato la Suprema corte alle conclusioni della sentenza. Non aiuta neppure il richiamo a una precedente sentenza che riguardava non solo la consulenza contabile ma anche

quella del lavoro, questa si riservava a specifiche professionalità.

Difficile inoltre comprendere esattamente quale sia stata l'esatta attività svolta, poiché viene citata anche la rappresentanza che evidentemente non può essere esercitata da una società, ma da singoli soggetti professionali che ne abbiano l'abilitazione: quest'ultimo è l'unico motivo per le conclusioni della Corte che altrimenti sarebbero in contrasto con l'attuale ordinamento poiché nel settore tributario operano legittimamente, oltre agli iscritti all'Albo uni-

co, anche altri soggetti quali i tributaristi qualificati ex lege 4/2013, i consulenti del lavoro, i revisori legali, i geometri fiscalisti, gli avvocati tributaristi eccetera. Proprio per questo all'Istituto nazionale tributaristi (Int) possono iscriversi solo professionisti che oltre ad indicare in ogni documento con la clientela quale attività svolgono (tributarista, codice Ateco 692013), l'iscrizione all'Int e il riferimento alla legge 4/2013, devono esercitare attività libere non soggette a riserva o legate ad abilitazioni personali (ad esempio la funzione di intermedia-

rio fiscale abilitato, l'assistenza e la rappresentanza del contribuente ex articolo 63 Dpr 600/73, l'assistenza in contenzioso) e sono tenuti a tutti gli obblighi previdenziali e tributari vigenti parimenti agli altri professionisti, compresi gli obblighi antiriciclaggio.

La speranza è che si interrompa questa alleanza di giudizi che spesso non tengono conto dei mutamenti del settore delle professioni contabili.

Prestante Int
(Istituto nazionale tributaristi)

© RIPRODUZIONE RISERVATA

D.Lgs.139/2005
Ordinamento
Professionale

I GRAVISSIMI (?) ERRORI DELLA «NON AZIONE»

TUTELA

Statuti di
Associazioni

ORDINI TERRITORIALI - 12. Attribuzioni del Consiglio.

1. *Il Consiglio dell'Ordine, (...) ha le seguenti attribuzioni:*

b) vigila sull'osservanza della legge professionale e di tutte le altre disposizioni che disciplinano la professione;

f) vigila per la tutela dei titoli e per il legale esercizio delle attività professionali, nonché per il decoro e l'indipendenza dell'Ordine”

CONSIGLIO NAZIONALE - L'articolo 29 (Attribuzioni) contiene una vigilanza.

e) vigila sul regolare funzionamento dei Consigli dell'Ordine

Scopo e oggetto associativo una serie di tutele, come minimo, degli iscritti alla specifica associazione, se non addirittura qualcuno che ha inserito quella dell'intera categoria

CONSIGLIO NAZIONALE - L'articolo 29 (Attribuzioni) ??? Nessun riferimento sul tema «tutela».

I punti elencati non fanno alcun riferimento a forme di tutela. I massimi riferimenti nel D.Lgs.139 sono:

- l'art.2 (Esercizio della professione) con «*Ai fini dell'esercizio della professione di cui all'articolo 1 è necessario che il dottore commercialista, il ragioniere commercialista e l'esperto contabile siano iscritti nell'Albo*» e con la specifica che «*L'alta vigilanza sull'esercizio della professione spetta al Ministro della Giustizia, che la esercita sia direttamente sia per il tramite dei presidenti di Corte di Appello*».

- l'art.3 (Tutela dei titoli professionali), con «*È vietato sia l'uso dei titoli professionali di cui al successivo articolo 39, sia del termine abbreviato «commercialista» da parte di chi non ne abbia diritto*», ma siamo in abito di uso del titolo.

I GRAVISSIMI (?) ERRORI DELLA «NON AZIONE»

DEONTOLOGIA

ARTICOLO 28 (Incarichi istituzionali)



"1. **Il professionista che ricopre incarichi istituzionali** in base all'ordinamento professionale a livello locale o nazionale **adempie alle sue funzioni** con disciplina e onore e opera con spirito di servizio nei confronti dell'intera categoria per la valorizzazione della professione, **nell'interesse pubblico e degli iscritti**, tutelando la pari dignità e pari opportunità di ciascun iscritto"

"2. **Egli gestisce con trasparenza e oculatezza** le attività dell'Ordine e..."

I GRAVISSIMI (?) ERRORI DELLA «NON AZIONE»

DEONTOLOGIA

ARTICOLO 42 (Esercizio abusivo dell'attività professionale)



È vietato al professionista **favorire l'esercizio abusivo** della professione.
Nel rispetto della tutela dell'interesse pubblico al corretto esercizio della professione, il professionista che venga a conoscenza di esercizio abusivo della professione da parte di chiunque, ha l'obbligo di comunicarlo tempestivamente al Consiglio dell'Ordine territorialmente competente che ne informa il Consiglio di Disciplina"

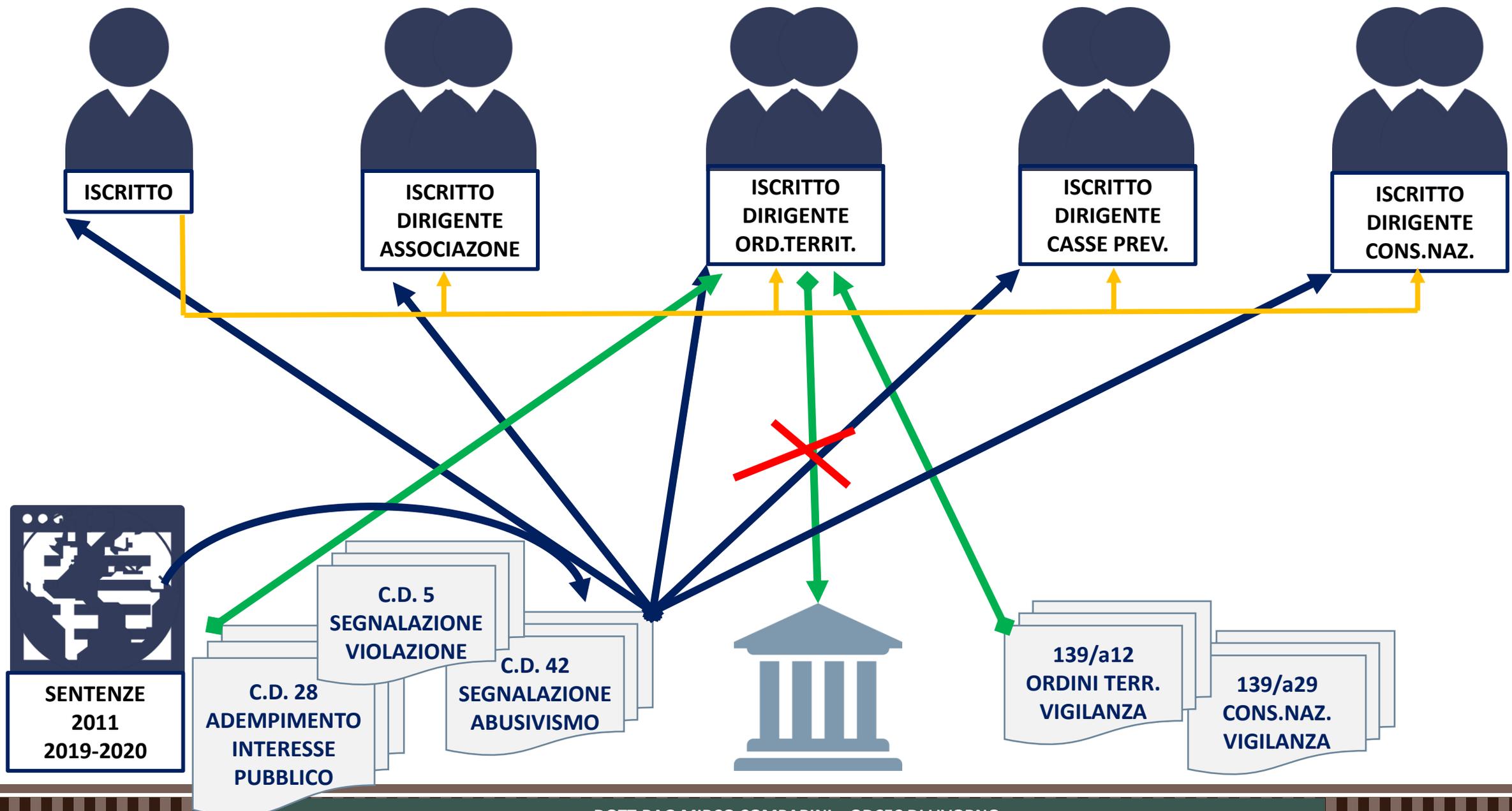
I GRAVISSIMI (?) ERRORI DELLA «NON AZIONE»

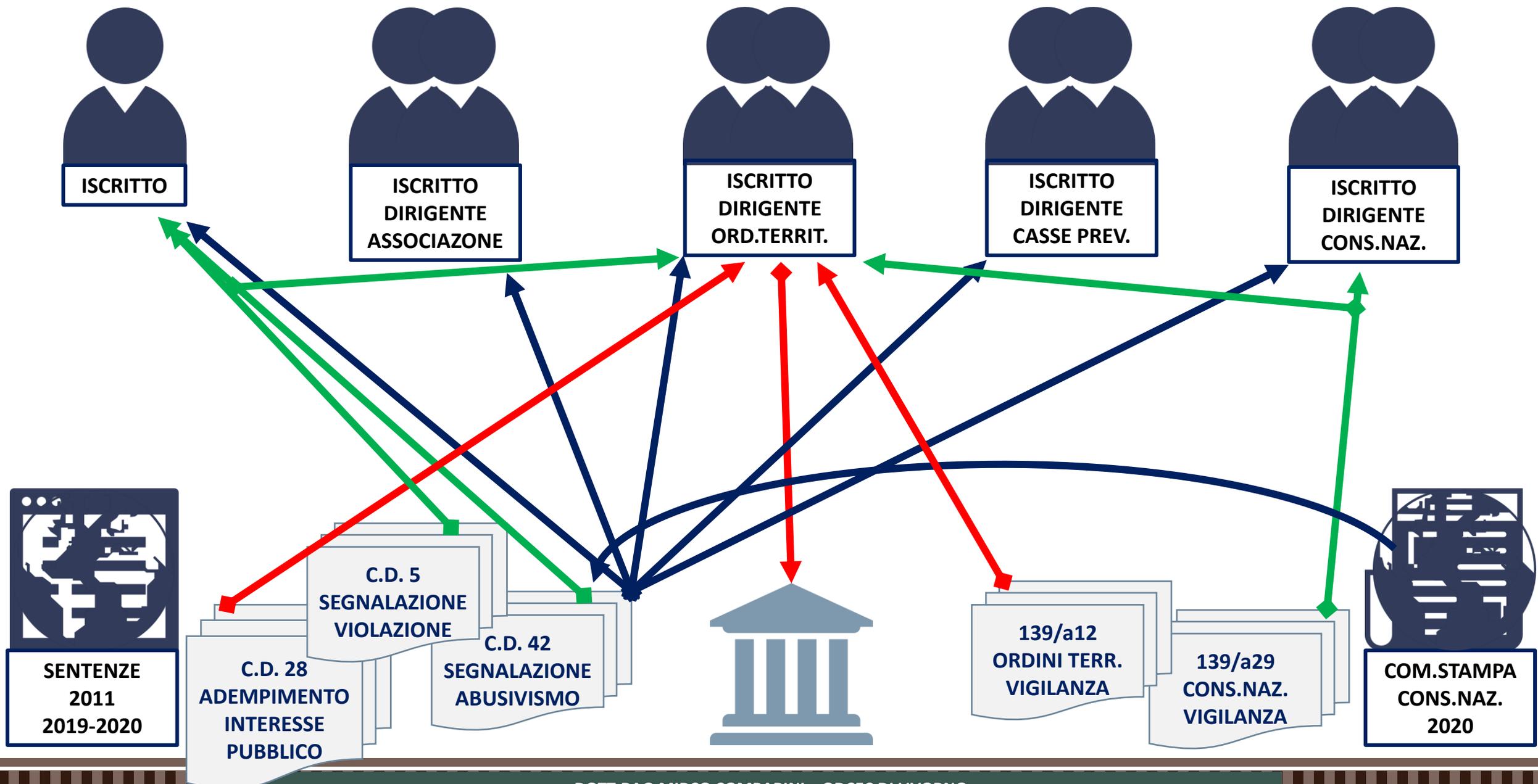
DEONTOLOGIA

ARTICOLO 5, c.3 (Interesse pubblico)



"3. Ai fini della tutela dell'interesse pubblico, il professionista che venga a conoscenza di violazioni del presente Codice da parte di colleghi ha il dovere di informare il Consiglio dell'Ordine territorialmente competente che ne informa tempestivamente il Consiglio di disciplina"





CONCLUSIONI

- 1** ➔ **Ordinamento – Esiste attività di «vigilanza»:** spetta agli OT indipendentemente da segnalazioni di iscritti
- 2** ➔ **Cod.Deontologico – Ogni iscritto ODCEC che ha conoscenza di abusivi (valgono le parole «da chiunque») ha obbligo di segnalare**
- 3** ➔ **Un iscritto che ricopre cariche è anche un iscritto ODCEC e vale il punto 2**
- 4** ➔ **Le («pubbliche») sentenze sono state (anche) consegnate a «colleghi» e a «consiglieri» da «colleghi»: vale il punto 2 e c'è obbligo di gestire con trasparenza le attività dell'Ordine, agendo per le proprie funzioni**
Le («pubbliche») sentenze dichiarano che un qualsiasi iscritto ad associazione L.4/2013 è abusivo. La notizia diventa «pubblica» ed è come una legge. Gli OT non hanno necessità di una segnalazione circostanziata e doverla ricevere da un iscritto: chi ha ruoli di dirigenza e «vigila» sulla professione, può e deve agire per «tutela» della professione, senza alcuna segnalazione
- 5** ➔ **Una «non azione» genera mancato rispetto delle proprie funzioni e mancato rispetto del codice deontologico negli articoli citati (???)**
- 6** ➔ **La conoscenza del mancato rispetto del Cod.Deont., obbliga «TUTTI» a comunicare all'Ordine. Moltissimi iscritti hanno conoscenza delle sentenze della Cassazione: da L.4/2013=abusivi e da Com.St.Miani**
- 7** ➔ **Chi ha segnalato le sentenze potrebbe considerare mancato rispetto del Cod.Deont. (e non solo) la «non azione» degli OT, ma anche di tutti gli altri Colleghe dirigenti ai quali ne ha dato notizia**
- 8** ➔

CONCLUSIONI

«...il Consiglio di Disciplina Nazionale può entrare nel merito dei fatti rappresentati unicamente a seguito di un ricorso proposto da un soggetto legittimato ai sensi dell'art. 55, comma 1 del Decreto Legislativo n. 139 del 2005 (cd. Ordinamento professionale), il quale prevede che la legittimazione a ricorrere al Consiglio di Disciplina Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili avverso le decisioni assunte all'esito di un procedimento disciplinare è riconosciuta all'interessato, vale a dire al professionista nei cui confronti è stato aperto o si sarebbe potuto aprire il procedimento disciplinare, e al Pubblico Ministero, portatore del pubblico interesse. La legittimazione ad impugnare non è invece riconosciuta in capo al soggetto esponente, i cui interessi possono, se del caso, trovare tutela attraverso l'impugnativa del Pubblico Ministero».

ESPONENTE



ORDINI TERRITORIALI - 12. Attribuzioni del Consiglio.

1. Il Consiglio dell'Ordine, (...) ha le seguenti attribuzioni:

b) vigila sull'osservanza della legge professionale e di tutte le altre disposizioni che disciplinano la professione;

f) vigila per la tutela dei titoli e per il legale esercizio delle attività professionali, ...”

CONSIGLIO NAZIONALE - L'articolo 29 (Attribuzioni) contiene una vigilanza.

e) vigila sul regolare funzionamento dei Consigli dell'Ordine



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

MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

Il Presidente

CS/COO:me

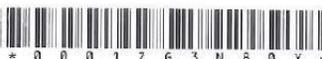
**AI SIGNORI PRESIDENTI DEI CONSIGLI DEGLI
ORDINI DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E
DEGLI ESPERTI CONTABILI**

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.

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



Roma, 12 aprile 2012
Informativa n. 29/2012

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

Piazza della Repubblica, 59 – 00185 Roma – Tel. +39 06478631 – Fax +39 0647863349

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 ancorché 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



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

MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

Il Presidente

GL/SPRE/tg

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

Oggetto: Lotta all'abusivismo e tutela della professione

C.N.D.C.E.C.
REGISTRO UFFICIALE
0014812 - 04/11/2011
USCITA
Allegati : 0

Caro Presidente,

il Consiglio Nazionale si è attivato per definire un apposito piano per una campagna di comunicazione per la promozione e la tutela della nostra Professione, specialmente riguardo la lotta contro l'abusivismo.

Qualora anche a livello locale sia stata intrapresa dal Consiglio dell'Ordine una iniziativa in tal senso, Ti sarei grato se potessi inviarmi ogni utile materiale e supporti realizzati.

Cordiali saluti.

Roma, 3 novembre 2015

Informativa n. 87/2015

Gerardo Longobardi

QUADERNI GDO

Consiglio Nazionale
dei Dottori
Commercialisti

MASSIMO D'AMBROSIO

1997

COMMENTARIO

ALL'ORDINAMENTO PROFESSIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI

**OLTRE CHE
DOVERE**

ABUSIVISMO - MANCANZA ASSOLUTA DI TITOLO PROFESSIONALE - TUTELA DELLA CATEGORIA - ESERCIZIO DELL'AZIONE PENALE

L'art. 348 del codice penale costituisce, ancor oggi, rimedio efficace nei confronti della piaga dell'abusivismo professionale. Certamente potranno sussistere casi di competenza ed esperienza professionale anche al di fuori delle qualificazioni ufficiali, ma, fin quando il nostro ordinamento riconoscerà l'interesse pubblicistico alla esistenza di categorie professionali che garantiscano uno standard minimo qualitativo nei confronti della pubblica fede, è giusto inibire a coloro che non sono in possesso del corretto titolo professionale l'esercizio della professione.

Al di là di come i casi di abusivismo vengano a conoscenza degli organi istituzionali delle singole professioni è interesse - oltre che dovere - degli esponenti degli Ordini professionali e dei Consigli Nazionali delle Professioni segnalare l'esistenza della notizia criminis ai competenti organi giurisdizionali.

TAR LAZIO - N. 06021/2021 REG.PROV.COLL. N. 06878/2013 REG.RIC.

IL TEMA NON E' ATTINENTE ALLA QUESTIONE "SENTENZE CASSAZIONE-L.4/2013" - "...la controversia in esame si incentra sulla legittimità della scelta operata dal MISE di accogliere l'istanza presentata dalla LAPET volta ad ottenere la iscrizione nell'elenco di cui all'appena citato art. 2, comma 7, della legge n. 4/2013. Occorre, quindi, verificare la legittimità o meno dell'inclusione della predetta associazione nell'elenco tenuto dal MISE".

UNA AFFERMAZIONE NON VERITIERA (nazionale) - Quanto affermato dal Tar (punto 7) con il richiamo alla nota sentenza della Cassazione "**...non ha attribuito a tali professionisti alcuna attività di competenza esclusiva (cfr sent. Cass. SS.UU. n.11545/2012), per cui molte delle attività svolte dagli iscritti agli albi possono anche essere esercitate anche da altri soggetti non iscritti...**" **NON CORRISPONDE AL VERO ED E' GRAVISSIMO** quanto ivi riportato. Infatti (come abbiamo già visto nei webinar), infatti (oltre ad altri passi della sentenza delle SSUU) tale sentenza afferma proprio il contrario e che dal 2008: "*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 cura degli ulteriori adempimenti tributari, nell'elenco di quelle riconosciute di competenza tecnica degli iscritti alla sezione B consente però ora senz'altro di ritenere, alla stregua delle conclusioni sopra assunte, che lo svolgimento di esse, se effettuato da soggetto non abilitato con modalità tali da creare, in assenza di chiare indicazioni diverse dallo stesso provenienti, le apparenze dell'attività professionale svolta da esperto contabile regolarmente abilitato, è punibile a norma dell'art. 348 cod.pen*".

TAR LAZIO - N. 06021/2021 REG.PROV.COLL. N. 06878/2013 REG.RIC.

UNA AFFERMAZIONE NON VERITIERA (europea) - Il richiamo alla normativa europea come riferimento alla "*libera concorrenza*" e alla assenza di esclusive **E' FALSO**, come ampiamente dimostrato sin dagli anni 90 fino al 2020.

UN OSSIMORO, ANZI DUE - Il Tar (che si dichiara, ovviamente, non competente sul tema e, quindi, non avrebbe dovuto neanche spenderci due parole su tale punto, ma limitarsi a dire se il MISE aveva operato bene o male), dopo aver formulato al punto 6 una grave affermazione generica (con un richiamo al Tar del 2009, quindi "vecchio") sostenendo "*che le attività tipiche svolte dai dottori commercialisti e dagli esperti contabili non sono espressamente riservate loro dalla legge*" (e non dice altro) **non nega la sovrapposizione delle due categorie, cita che esistono attività riservate** e.....**(attenzione)** fa presente (rimangiandosi quanto affermato in precedenza) che **possono esserci casi di abusivismo "ove un singolo associato trascenda i confini previsti dalla legge, al di là delle proprie specifiche competenze e attribuzioni" e saranno le autorità competenti che, di volta in volta, potranno essere interessate**. In merito abbiamo delle dichiarazioni che, salvo mia svista, non corrispondono al vero in quanto **non c'è scritto che "la Cassazione si occupa caso per caso"** come è già iniziato a girare da chi punta a mettere in giro affermazioni che indeboliscano la tesi di una azione a carico (obbligatorio) degli OT pena una potenziale segnalazione a tutto l'apparato dirigente



15004-21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SECONDA SEZIONE CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PASQUALE D'ASCOLA - Presidente -

Dott. ALBERTO GIUSTI - Consigliere -

Dott. GIUSEPPE TEDESCO - Consigliere -

Dott. MAURO CRISCUOLO - Rel. Consigliere -

Dott. STEFANO OLIVA - Consigliere -

Oggetto

PROFESSIONI

Ud. 11/02/2021 -
CCR.G.N. 30640/2019
non 15004
Rep. C1

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 30640-2019 proposto da:

CR
 , elettivamente domiciliato in ROMA alla
 VIA G.G. BELLINI 27, presso lo studio degli avvocati MICHELE
 GUZZO e DOMENICO TOMASSETTI che lo rappresentano e
 difendono giusta procura in calce all'atto di costituzione in
 sostituzione dei precedenti difensori;

- *ricorrente* -*contro*

PR
 DITTA INDIVIDUALE, elettivamente
 domiciliata in ROMA, VIA CATANIA 69/B, presso lo studio
 dell'avvocato ELENA CITTADINI, rappresentata e difesa
 dall'avvocato PATRIZIO CITTADINI giusta procura in calce al
 controricorso;

- *controricorrente* -

Cassazione, Sez.Civ., Ordinanza.n.15004 del 11.02.2021, dep.28.05.2021



1. l'ordinanza **tratta il diritto al compenso** e per giustificarlo effettua una analisi sulle prestazioni non riservate (!?)
 2. nell'articolare e nel richiamare le SSUU penali, **non fa minimamente cenno alle sentenze penali (2018 e 2020) e civili (2019) che (senza dettagliare) "smontano" il noto inciso "chiare indicazioni diverse"** (paravento riportato nella L.4/2013), cioè, la palese dichiarazione di non essere un iscritto in albo: **SI NASCONDE QUEL CHE E' SCOMODO?**
- Due situazioni che partono da due temi diversi:
1. richiesta di non iscrizione di una associazione (Tar Lazio)
 2. diritto al compenso (Ordinanza)
- che arrivano "addosso" ad altro tema, cioè quello delle esclusive degli iscritti ODCEC.



DI LUCIA BASILE

Nuova vittoria della Lapet. Con l'ordinanza n. 15004 depositata il 28 maggio 2021, la Cassazione civile ha ribadito che le attività di tenuta della contabilità e la redazione delle dichiarazioni fiscali da parte di un professionista non iscritto all'albo degli esperti contabili previsto dal dl n. 139/2005, non integra il reato di esercizio abusivo della professione, salvo che il professionista abbia agito in modo tale da creare le apparenze di un'iscrizione all'albo, senza fornire indicazioni in senso contrario. La decisione in commento conferma l'orientamento espresso dalle sezioni unite penali della Cassazione nella sentenza n. 11545/2012, che aveva riconosciuto anche ai soggetti non iscritti all'albo unico dei dottori commercialisti e degli esperti contabili il diritto di esercitare molte delle attività elencate nel dl n. 139/2005, ad esclusione di quelle riservate in via esclusiva agli iscritti e sempre con il divieto di creare nei clienti l'illusione di essersi rivolti ad altre figure professionali. Anche la giu-

Un'ordinanza della Cassazione conferma la legittimità dei tributaristi

Contabilità non riservata Niente esercizio abusivo della professione

risprudenza amministrativa e da ultimo il Tar del Lazio con la sentenza n. 6021/2021 (si veda *ItaliaOggi* di sabato 29 maggio) ha riconosciuto che le attività tipiche svolte dai dottori commercialisti e dagli esperti contabili non sono espressamente riservate loro dalla legge, il che rende possibile la presenza di associazioni, come la Lapet, i cui iscritti svolgono una o più di quelle attività. Appena conosciuto l'esito del giudizio il presidente nazionale Roberto Falcone ha ribadito «la nostra grande soddisfazione». La Cassazione ha affermato i principi che da sempre sono enunciati dalla nostra associazione e che ormai fanno parte del nostro ordinamento giuridico. Sono principi affermati dal giudice amministrativo e ribaditi dal giudice civile e da quello penale; ormai c'è una netta distinzione tra attività libere e attività riservate. Nell'esercizio delle attività libere non c'è reato di esercizio abusivo e si ha pieno diritto al compenso». La decisione infatti trae origine da un ricorso presentato da un tributarista assistito dalla Lapet, al fine di ottenere il pagamento delle prestazio-

ni relative alla redazione dei libri contabili, del bilancio annuale e delle dichiarazioni fiscali. La controparte invece eccepeva la nullità del contratto perché dette attività sarebbero state riservate agli iscritti almeno alla sezione B dell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, pertanto preclusa al tributarista.

La Cassazione ha ribadito che il dl n. 139/2005 non ha creato alcuna riserva di attività a favore degli esperti contabili, con la conseguenza che rimane fermo il principio per cui si tratta di attività liberamente esercitabili anche da parte dei professionisti non iscritti all'albo.

D'altra parte una soluzione contraria non sarebbe stata percorribile, perché avrebbe contrastato con il principio della libertà di esercizio dell'attività lavorativa, che invece può subire limitazioni solo in presenza di una unica volontà legislativa. In questo senso l'art. 3, comma 1, dl n. 138/2011 ha stabilito che l'iniziativa e l'attività economica privata sono libere ed è permesso tutto ciò che non è espressamente vietato dalla legge; mentre l'art. 1, comma 2, dl 1/2012

ha imposto un'interpretazione tassativa, restrittiva e ragionevolmente proporzionata delle disposizioni recanti divieti, restrizioni, oneri o condizioni all'accesso ed all'esercizio delle attività economiche. Peraltro dette norme sono ulteriormente rafforzate dall'attuazione del test di proporzionalità ad opera del dl n. 142/2020, con la conseguenza che resta del tutto esclusa una interpretazione delle sfere di competenza professionale in chiave di generale esclusività monopolistica. Dunque l'unico limite all'esercizio delle attività dedotte in causa consiste nella condotta del professionista che ingeneri nei terzi l'oggettiva apparenza dell'iscrizione ad un albo professionale, come chiarito dalla Cassazione penale nella sentenza n. 11545/2012. Nel caso in commento, tuttavia, il tributarista aveva sempre reso esplicito alla controparte il titolo professionale di cui era in possesso e di cui la controparte stessa aveva dimostrato di essere consapevole, pertanto la Corte ha affermato la validità del contratto e quindi il diritto del tributarista al compenso.

In questo sistema, dunque, è centrale la legge n. 4/2013 che è stata approvata proprio con l'obiettivo di tutelare la clientela e la fiducia che questa ripone nel professionista. Infatti i tributaristi che operano nell'ambito della legge n. 4/2013 sono onerati di fare riferimento alla stessa legge in ogni documento e rapporto scritto con il cliente, pena, in mancanza, la sanzione per avere commesso una pratica commerciale scorretta ai sensi del codice del consumo. Quindi la corretta applicazione delle disposizioni della legge n. 4/2013 garantisce l'affidamento dei terzi ed esclude il rischio per il professionista di incorrere in condotte penalmente rilevanti, poiché impedisce l'apparenza di una iscrizione ad un albo professionale. Ne consegue che «la promozione delle associazioni tra professionisti e dunque la creazione di un ordinamento parallelo rispetto alle professioni organizzate in ordini, assicura la tutela degli utenti e favorisce la libera concorrenza nel sistema delle attività intellettuali», conclude Falcone.

—© Riproduzione riservata—

Un maggio di successi per la figura profes-
sionale del tributarista. Infatti, commenta
il presidente nazionale Roberto Falcone:

*L'ordinanza diventerà
una pietra miliare nel
campo della giurispru-
denza relativa alle
professioni intellettuali,
perché crea un'intima
connessione tra l'aspet-
to penale e quello
civilistico*

I punti che «sconvolgono»:

- assistere a istituzioni che non tengono conto di elementi importanti e determinanti prodotte da istituzioni;
- "paginate intere" di festeggiamenti continuano impunemente a girare con le stesse carenze e omettendo gli stessi elementi determinanti.

Innanzitutto da mesi e mesi:

- 1. non c'è un organismo di Categoria che comunica, pubblica, scrive, riporta, DIFENDE la verità, la realtà, le Sentenze** oggetto di webinar tra le quali quella vittoriosa di un ODCEC (non comunicata internamente);
- 2. non è stata ANCORA intrapresa una azione per far valere i diritti degli iscritti** emersi dai contenuti e dagli elementi oggetto di sentenze a noi favorevoli;
- 3. nessun rappresentante, dirigente o "un niente" si è degnato di scrivere due righe su queste sentenze**, si è preso la responsabilità di agire, di comunicare, di rispondere, di attivare, **di DIFENDERE...**silenti, ignavi, anonimi, abulici, ma pronti a apparire per le elezioni e ciò vale per potenzialmente nuovi, per gli uscenti e per gli uscieri
- 4. in giro (social ormai sono piazze del mercato) ci sono iscritti al nostro Albo che agevolano spudoratamente gli abusivi** (strappando il Codice Deontologico)
- 5. sui social (piazze del mercato), ma anche in comunicazioni scritte e verbali, c'è anche chi, inclusi rappresentanti sindacali o ordinistici, innanzi agli articoli propagandistici della Lapet scrive «si ma si sapeva»** oppure **«si, ma ancora con queste storie»** e frasi simili come **«sono battaglie perse»** o **«è anacronistico»**, ecc.

SE E' TUTTO «NORMALE» PERCHE' FESTEGGIANO E PARLANO DI VITTORIE?

SE QUALCUNO VINCE, QUALCUN ALTRO PERDE E NON FARE NULLA PORTA UNA SICURA SCONFITTA

Mercoledì 25 Luglio 2018

ItaliaOggi

Diritto & Fisco

Modello 730 e Unico 2018

CON LA GUIDA PIÙ COMPLETA NELLA GUIDA PROFESSIONISTI E REDDITISTI

DICHIARAZIONE DEI REDDITI 2018

Disponibile su

Apple Books | Google Play

Cassazione, condannato un soggetto che agiva sulla base di esperienza maturata negli anni

Consulenza fiscale esclusiva

Esercizio abusivo della professione se svolto da non abilitati

DI MICHELE DAMIANI

La consulenza tributaria è un'attività riservata ai professionisti iscritti all'albo o ad un ordine. Senza l'iscrizione il soggetto che la pone in essere è colpevole di esercizio abusivo della professione anche se ha avvertito il cliente della sua mancata appartenenza ad albi o ordini professionali. Lo ha stabilito la Corte di cassazione, sesta sezione penale, nella sentenza n.33464 del 18 luglio 2018. La Corte ha confermato la condanna di un professionista per esercizio abusivo della professione ad un mese di reclusione e al risarcimento danni «per il reato di cui all'art 348 codice penale (esercizio abusivo della professione) perché, agendo quale titolare di una ditta, egli esercitava abusivamente prestazioni professionali per le quali era richiesta l'iscrizione all'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili o a quello dei consulenti del lavoro».

L'imputato ha contestato alla Corte il fatto che l'attività di consulenza tributaria rientrasse nel novero delle attività consentite ai lavoratori autonomi di cui alla legge 4/2013 (disposizioni in materia di professioni non organizzate). Sulla base della norma, nel ricorso veniva posto come criterio per individuare le attività consentite l'articolo 41 della Costituzione (libertà di iniziativa economica). L'imputato, inoltre, ricordava che aveva avvertito il cliente della sua non iscrizione ad ordine o albo professionale affermando di agire in virtù di un'esperienza maturata negli anni. Infine, veniva ricordato come il soggetto avesse ricevuto l'abilitazione ad operare nel servizio telematico dell'Agenzia delle entrate (Entratel).

La Cassazione ha respinto tutti i motivi di ricorso presentati dal titolare della ditta-studio. Per prima cosa viene contestata la natura dell'attività esercitata e i meccanismi che guidavano l'azione dell'azienda. Si tratta, infatti, di una Srl privata di dipendenti, riconducibile direttamente all'imputato, senza lavoratori abilitati e

La sentenza sul sito www.italiaggi.it/documenti-italiaggi

LE REAZIONI DI CATEGORIE E ASSOCIAZIONI

Sentenza condivisa. No, perplessi

La sentenza della Cassazione ha riaperto una questione mai chiusa tra ordini ed associazioni. Infatti, le reazioni sono state opposte. Il mondo ordinistico ha espresso tutta la sua approvazione, affermando come la decisione della Corte ricalchi le battaglie portate avanti dai sindacati negli ultimi anni. Molte perplessità, invece, nelle associazioni di cui alla legge 4/2013 che, però, non pensano che la sentenza possa diventare un precedente viste le peculiarità del caso. «La sentenza è condivisibile non perché riconosce che c'è differenza tra attività riservate e non riservate», dichiara Marco Cuchel, presidente dell'Anc (Associazione nazionale commercialisti), «ma perché sottolinea quello che diciamo da anni, ovvero che è impensabile che certe attività ben regolamentate dalla nostra legge ordinistica possano essere svolte da chiunque. Non tutti possono fare tutto. Da questo punto di vista, è stata creata grande confusione anche dall'Agenzia delle entrate, che ha dato accesso Entratel a soggetti non abilitati, dandogli una sorta di legittimità. «La sentenza afferma che c'è una distinzione invalicabile e impermeabile tra professioni protette e non», commenta il presidente Aide (Associazione italiana dottori commercialisti) Andrea Ferrari. «Le prime sono organizzate per sistemi ordinistici a previsione costituzionale, per le quali è richiesta l'abilitazione di Stato. Le altre no. La presenza degli elenchi di cui alla legge 4/2013 non può in alcun modo sovvertire l'impianto ordinistico laddove vengono organizzate funzioni ricadenti nell'oggetto della professione del dottore commercialista». Per il presidente dei giovani commercialisti Daniele Virgillito «è necessario varcare

Michele Damiani

I non ordinistici salgono a quota 334 mila

Tributaristi, fotografi, interpreti, ma anche periti assicurativi e wedding planner: il mondo dei professionisti non ordinistici raggiunge quota 334.019. Un numero in continuo aumento dal 2010 in poi (solo nel 2016 alla luce degli ultimi dati della Gestione separata Inps segna un +3,4%). I dati della quarta edizione dell'Osservatorio nazionale professionisti 2018, curati dalla Cna presieduta a Roma, tracciano anche i «identikit del professionista non ordinistico». Un soggetto in genere munito di partita Iva che, non disponendo di un ordine o di un albo, si preavvicina, versa i contributi alla Gestione Separata Inps con un reddito medio pari a 16.490 euro. La componente maschile è maggioritaria (57%) e gli ultra 40enni rap-

Sabrina Iadarola

25.07.2018

LE REAZIONI DI CATEGORIE E ASSOCIAZIONI

Sentenza condivisa. No, perplessi

La sentenza della Cassazione ha riaperto una questione mai chiusa tra ordini ed associazioni. Infatti, le reazioni sono state opposte. Il mondo ordinistico ha espresso tutta la sua approvazione, affermando come la decisione della Corte ricalchi le battaglie portate avanti dai sindacati negli ultimi anni. Molte perplessità, invece, nelle associazioni di cui alla legge 4/2013 che, però, non pensano che la sentenza possa diventare un precedente viste le peculiarità del caso. «La sentenza è condivisibile non perché riconosce che c'è differenza tra attività riservate e non riservate», dichiara Marco Cuchel, presidente dell'Anc (Associazione nazionale commercialisti), «ma perché sottolinea quello che diciamo da anni, ovvero che è impensabile che certe attività ben regolamentate dalla nostra legge ordinistica possano essere svolte da chiunque. Non tutti possono fare tutto. Da questo punto di vista, è stata creata grande confusione anche dall'Agenzia delle entrate, che ha dato accesso Entratel a soggetti non abilitati, dandogli una sorta di legittimità. «La sentenza afferma che c'è una distinzione invalicabile e impermeabile tra professioni protette e non», commenta il presidente Aide (Associazione italiana dottori commercialisti) Andrea Ferrari. «Le prime sono organizzate per sistemi ordinistici a previsione costituzionale, per le quali è richiesta l'abilitazione di Stato. Le altre no. La presenza degli elenchi di cui alla legge 4/2013 non può in alcun modo sovvertire l'impianto ordinistico laddove vengono organizzate funzioni ricadenti nell'oggetto della professione del dottore commercialista». Per il presidente dei giovani commercialisti Daniele Virgillito «è necessario varcare

Cassazione, VI Sez.Pen., Sent.n.33464 del 10.05.2018, dep.18.07.2018

un solco tra chi è abilitato e chi no. Le nostre proposte di modifica dell'ordinamento professionale vanno proprio in questa direzione: tutelare il titolo professionale, in modo da garantire anche i giovani professionisti». «L'Adc (Associazione dottori commercialisti) accoglie positivamente la sentenza», afferma il presidente Enzo De Maggio, «perché, a nostro avviso, riconosce al dottore commercialista iscritto all'albo un ruolo giuridico-sociale: giuridico perché l'ordinamento riconosce all'iscritto specifiche conoscenze tecniche, sociale perché è opinione comune, esplicitata finalmente anche dalla sentenza, che l'iscritto possiede capacità tecniche tali da garantire la tutela degli interessi pubblici». Di tutt'altro avviso il mondo delle associazioni professionali. Per il presidente Lapet Roberto Falcone, «vedere ancora queste sentenze ci lascia molto perplessi. Comunque, il caso è particolare e merita di essere contestualizzato. La difesa è stata pessima; l'imputato si rifà alla legge 4 del 2013 senza rispettarla, visto che non è iscritto a un'associazione, non ha ricevuto una certificazione e non ha rispettato gli obblighi di formazione previsti. Per questo penso che la sentenza non possa configurare un precedente, anche perché ce ne sono molte altre che dicono esattamente il contrario». Secondo il presidente dell'Istituto nazionale tributaristi Riccardo Alemanno: «La sentenza della Cassazione è in linea con le precedenti, nessuna preoccupazione per i tributaristi Int che, per obbligo di legge e statutario, evidenziano su ogni documento quanto necessario per evitare confusione con altre figure professionali».

Michele Damiani

Marco Cuchel
Andrea Ferrari
Daniele Virgillito
Enzo de Maggio

Presidente Lapet
Roberto Falcone

Presidente Istituto
Nazionale Tributaristi
Riccardo Alemanno

Cassazione, condannato un soggetto che agiva sulla base di esperienza maturata negli anni
Consulenza fiscale esclusiva
Esercizio abusivo della professione se svolta da non abilitati

DI MICHELE DAMIANI
 La consulenza tributaria è un'attività riservata ai professionisti iscritti ad un albo o ad un ordine. Senza l'iscrizione, il soggetto che la pone in essere è colpevole di esercizio abusivo della professione anche se ha avvertito il cliente della sua mancata appartenenza ad albi o ordini professionali. Lo ha stabilito la Corte di cassazione, sesta sezione penale, nella sentenza n.33464 del 18 luglio 2018. La Corte ha confermato la condanna di un professionista per esercizio abusivo della professione ad un mese di reclusione e al risarcimento danni «per il reato di cui all'art 348 codice penale (esercizio abusivo di professioni) perché, agendo quale titolare di una ditta, egli esercitava abusivamente le prestazioni professionali per le quali era richiesta l'iscrizione all'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili o a quello dei consulenti del lavoro». L'imputato ha contestato alla Corte il fatto che l'attività di consulenza tributaria rientrasse nel novero delle attività consentite ai lavoratori autonomi di cui alla legge 4/2013 (disposizioni in materia di professioni non organizzate). Sulla base della norma, nel ricorso veniva posto come criterio per individuare le attività consentite l'articolo 41 della Costituzione (libertà di iniziativa economica). L'imputato, inoltre, ricordava che aveva avvertito il cliente della sua non iscrizione ad ordine o albo professionale affermando di agire in virtù di un'esperienza maturata negli anni. Infine, veniva ricordato come il soggetto avesse ricevuto l'abilitazione ad operare nel servizio telematico dell'Agenzia delle entrate (Entratel).

La Cassazione ha respinto tutti i motivi di ricorso presentati dal titolare della ditta-studio. Per prima cosa viene contestata la natura dell'attività esercitata e i meccanismi che guidavano l'azione dell'azienda. Si tratta, infatti, di una Srl priva di dipendenti, riconducibile direttamente all'imputato, senza lavoratori abilitati e

La sentenza sul sito www.italiagioggi.it/documenti-italiagioggi

LE REAZIONI DI CATEGORIE E ASSOCIAZIONI

Sentenza condivisa. No, perplessi

La sentenza della Cassazione ha riaperto una questione mai chiusa tra ordini ed associazioni. Infatti, le reazioni sono state opposte. Il mondo ordinistico ha espresso tutta la sua approvazione, affermando come la decisione della Corte ricicchi le battaglie portate avanti dai sindacati negli ultimi anni. Molte perplessità, invece, nelle associazioni di cui alla legge 4/2013 che, però, non pensano che la sentenza possa diventare precedente viste le peculiarità del caso. «La sentenza è condivisibile non perché riconosce che c'è differenza tra attività riservate e non riservate», dichiara Marco Cucchè, presidente dell'Ano (Associazione nazionale commercialisti), «ma perché sottolinea quello che noi siamo da anni, ovvero che è impensabile che certe attività ben regolamentate dalla nostra legge ordinistica possano essere svolte da chiunque. Non tutti possono fare tutto. Da questo punto di vista, è stata creata grande confusione anche dall'Agenzia delle entrate, che ha dato accesso Entratel a soggetti non abilitati, dandogli una sorta di legittimità». «La sentenza afferma che c'è una distinzione invalicabile e impermeabile tra professioni protette e non», commenta il presidente Aide (Associazione italiana dottori commercialisti) Andrea Ferrari. «Le prime sono organizzate per sistemi ordinistici a previsione costituzionale, per le quali è richiesta l'abilitazione di Stato. Le altre no. La presenza degli elenchi di cui alla legge 4/2013 non può in alcun modo sovvertire l'impianto ordinistico laddove vengono organizzate funzioni ricadenti nell'oggetto della professione del dottore commercialista». Per il presidente dei giovani commercialisti Daniele Virgillito «è necessario varare

un solco tra chi è abilitato e chi no. Le nostre proposte di modifica dell'ordinamento professionale vanno proprio in questa direzione: tutelare il titolo professionale, in modo da garantire anche i giovani professionisti». «Ade (Associazione dottori commercialisti) accoglie positivamente la sentenza», afferma il presidente Enzo De Maggio, «perché, a nostro avviso, riconosce al dottore commercialista iscritto all'albo un ruolo giuridico-sociale: giuridico perché l'ordinamento riconosce all'iscritto specifiche conoscenze tecniche, sociale perché è opinione comune, esplicitata finalmente anche dalla sentenza, che l'iscritto possiede capacità tecniche tali da garantire la tutela degli interessi pubblici». Di tutt'altro avviso il mondo delle associazioni professionali. Per il presidente Lapet Roberto Falcone, «vedere ancora queste sentenze ci lascia molto perplessi. Comunque, il caso è particolare e merita di essere contestualizzato. La difesa è stata pessima: l'imputato si rifà alla legge 4 del 2013 senza rispettarla, visto che non è iscritto a un'associazione, non ha ricevuto una certificazione e non ha rispettato gli obblighi di formazione previsti. Per questo penso che la sentenza non possa configurare un precedente, anche perché ce ne sono molte altre che dicono esattamente il contrario».

Secondo il presidente dell'Istituto nazionale tributaristi Riccardo Alemanno: «La sentenza della Cassazione è in linea con le precedenti, nessuna preoccupazione per i tributaristi Int che, per obbligo di legge e statutario, evidenziano su ogni documento quanto necessario per evitare confusione con altre figure professionali».

Michele Damiani

I non ordinistici salgono a quota 334 mila

Tributaristi, fotografi, interpreti, ma anche periti assicurativi e wedding planner: il mondo dei professionisti non ordinistici raggiunge quota 334.019. Un numero in continuo aumento dal 2010 in poi (solo nel 2016 alla luce degli ultimi dati della Gestione separata Inps seguiva un +3,4%). I dati della quarta edizione dell'Osservatorio nazionale professionisti 2018, curati dalla Cna presieduta da Cui, tracciano anche l'identikit del «professionista non ordinistico». Un soggetto in genere munito di partita Iva che non dispone di un ordine o di un albo, previdenziale, versa i contributi alla Gestione Separata Inps con un reddito medio pari a 16.490 euro. La componente maschile è maggioritaria (57%) e gli ultra 40enni rap-

presentano il 57,7%. I professionisti non ordinistici si caratterizzano per l'alto livello di istruzione, che in 8 casi su 10 hanno conseguito titoli per l'esercizio della professione anche non obbligatori e nel 70% dei casi ritengono che le attività professionali siano tassate in maniera eccessiva. Ma a creare malcontento sono soprattutto i temi del «Jobs Act delle professioni» accolti positivamente dalla Cna e dai professionisti non ordinistici, e purtroppo penalizzati dalla mancata trasformazione in provvedimenti concreti. Se infatti, «in un ordine o in un albo (e in avanti a tutela della categoria con la legge 4/2013 che ha tolto i professionisti non ordinistici da una condizione di «fidi di dio minore», dall'altro sia la L. 172/2017 (che ha

Sabrina Iadarola

25.07.2018

Cassazione, VI Sez.Pen., Sent.n.33464 del 10.05.2018, dep.18.07.2018

Presidente Lapet - Roberto Falcone

«Vedere ancora queste sentenze ci lascia molto perplessi. Comunque, il caso è particolare e merita di essere contestualizzato. La difesa è stata pessima; l'imputato si rifà alla legge 4 del 2013 senza rispettarla, visto che non è iscritto a un'associazione, non ha ricevuto una certificazione e non ha rispettato gli obblighi di formazione previsti. Per questo penso che la sentenza non possa configurare un precedente, anche perché ce ne sono molte altre che dicono esattamente il contrario».

Presidente Istituto Nazionale Tributaristi - Riccardo Alemanno

«La sentenza della Cassazione è in linea con le precedenti, nessuna preoccupazione per i tributaristi Int che, per obbligo di legge e statutario, evidenziano su ogni documento quanto necessario per evitare confusione con altre figure professionali».

Abusiva la consulenza tributaria e aziendale senza abilitazione

20 Luglio 2018



**Cassazione, VI Sez.Pen., Sent.n.33464
del 10.05.2018, dep.18.07.2018**

La Corte territoriale ha correttamente compreso le attività svolte dal ricorrente tra quelle tipiche in base al Dlgs 139/2005, sulla «costituzione dell'ordine dei dottori commercialisti» riserva a questi ultimi. Anche se per la Cassazione non c'è, nello specifico, differenza tra tipiche e riservate. Lo stesso vale per le norme sull'ordinamento dei consulenti del lavoro dettate dalla legge 12/1979.

La consulenza tributaria e aziendale è attività riservata alle professioni ordinistiche



1. La massima – È da ritenere abusiva l'attività di consulenza tributaria e aziendale svolta da chi non iscritto all'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili o all'albo dei consulenti del lavoro perchè rientrante, appunto, nelle competenze dei commercialisti e dei consulenti del lavoro e come tale non soggetta alla L. 14 gennaio 2013, n. 4 di liberalizzazione delle professioni non organizzate o senza albo.

Cassazione, VI Sez.Pen., Sent.n.33464 del 10.05.2018, dep.18.07.2018

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 33464/2018, ritiene responsabile del reato di cui all'art. 348 c.p. (esercizio abusivo della professione) il ricorrente per aver esercitato abusivamente prestazioni professionali per le quali era richiesta l'iscrizione all'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, nonché consulenti del lavoro.

Per l'imputato, invece, la propria attività poteva essere ricondotta al principio costituzionale di libertà economica (art. 41 Cost.) e quindi alla L. n. 4/2013 di liberalizzazione delle professioni non organizzate o senza albo.

La Corte ritiene che la citata legge "*disposizioni in materia di profesioni non organizzate*" riguardi casi ed attività diverse da quelle svolte dal ricorrente, ed in particolare l'attività libero-intellettuale in attuazione dell'art. 117 comma 3 Cost. e nel rispetto dei principi dell'Unione Europea in materia di concorrenza e libertà di circolazione.

Cassazione, VI Sez.Pen., Sent.n.33464 del 10.05.2018, dep.18.07.2018

Nel caso esaminato, invece, l'imputato risulta aver compiuto alcune attività effettivamente "riservate" ai commercialisti, esperti contabili e consulenti del lavoro e talune di generica consulenza ed amministrazione che, anche se non espressamente "riservate" in via esclusiva, risultano tali da creare l'apparenza di una attività professionale svolta da soggetto regolarmente abilitato.

Va notato, a tal proposito, che l'art. 348 c.p. stabilendo che *"chiunque abusivamente esercita una professione per la quale è richiesta una speciale abilitazione dallo stato è punito..."* è una norma penale in bianco e che come tale, rimanda ad altre disposizioni che a loro volta individuano le professioni per le quali è richiesta l'abilitazione, nonché le le condizioni in mancanza delle quali l'esercizio della professione stessa risulta abusivo.

In materia i riferimenti sono il D. lgs. 139/2005 (Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili) e la L. 12/1979 (ordinamento della professione di consulente del lavoro).

Così dall'esame di queste disposizioni risulta evidente alla Corte che l'imputato ha svolto talune attività riservate a questi ordini professionali o in prima persona o avvalendosi di personale, comunque privo delle necessarie abilitazioni alle professioni in questione, più altre attività di consulenza non espressamente riservate.



DI LUCIA BASILE

In oltre 30 anni di attività Lapet mai nessun tributarista iscritto all'associazione presieduta da Roberto Falcone è stato condannato per esercizio abusivo della professione. Concetto ribadito dal Tribunale di Como che ha recentemente richiesto e ottenuto l'archiviazione del procedimento penale instaurato nei confronti di un iscritto Lapet. Veniamo agli atti, il Pubblico ministero, «... ritenuta l'infondatezza della notizia di reato, essendosi appurato che l'indagato è regolarmente iscritto a un'associazione di tributaristi riconosciuta a livello ministeriale ai sensi della legge 14/1/2013 n. 4 e non essendo emerso che svolga attività esorbitanti i limiti della sua qualifica, e in particolare attività riservate ai commercialisti ed esperti contabili, ha testualmente richiesto che il giudice per le indagini preliminari in

sede voglia disporre l'archiviazione del procedimento e ordinare la conseguente restituzione degli atti a questo ufficio».

Conseguentemente, il giudice per le indagini preliminari - «... ritenuto che le motivazioni espresse dal pm nella richiesta di archiviazione siano condivisibili, in quanto aderenti ai risultati delle indagini preliminari e corrette sotto il profilo logico-giuridico - ha disposto l'archiviazione dei procedimenti e ordina la restituzione degli atti al pm».

Alla luce di tale sentenza, Falcone ha mostrato tutta la sua soddisfazione, sottolineando l'importanza che la legge 4/2013 ha assunto ai fini del riconoscimento della professione del tributarista: «Anche a seguito della legge n. 4/2013, questa sentenza giunge a confermare la legittimità dell'esercizio professionale del tributarista in qualità di iscritto Lapet quale associazione riconosciuta a livello ministeriale». La leg-



Roberto Falcone

ge n. 4/2013 infatti ha creato quell'affidabilità del professionista nei confronti del cittadino consumatore, certo di trovare così competenza e qualità professionale. Va precisato altresì che la qualità professionale non si garantisce con l'autoreferenzialità, ma occorre la vigilanza di un organismo terzo quale è l'associazione di appartenenza che ne possa assicurare, attraverso l'attuazione di regole di controllo, la formazione, l'ag-

giornamento professionale, la copertura assicurativa ecc. «La mission delle associazioni professionali riconosciute come la nostra è infatti quella di valorizzare le competenze degli iscritti, definire le regole deontologiche, garantire la tutela dell'utenza nel pieno rispetto delle regole della concorrenza», ha ribadito il presidente. «Tutelare i consumatori, garantendo la qualificazione professionale dei nostri associati, è da sempre stato il pilastro su cui si fonda il nostro impegno associativo. Da tempo ormai i riconoscimenti e le posizioni istituzionali assunte dall'associazione hanno messo al riparo i nostri iscritti dalle ormai rare denunce penali riguardanti il presunto esercizio abusivo della professione». E, peraltro, va evidenziato che la Lapet da tempo si batte contro il fenomeno del reale ed effettivo abusivismo professionale rappresentato da soggetti non qualificati professionalmente, molto spesso sco-

nosciuti all'anagrafe tributaria, se non addirittura dopolavoristi. «È indubbio che soggetti di questo tipo squalificano il mercato del lavoro professionale, cagionando spesso danni economici all'ignara utenza. Al fine di rendere una corretta informazione nei confronti dell'utenza, mi piace ricordare l'attività che abbiamo avviato, sfociata in una vera e propria campagna mediatica titolata: i tributaristi Lapet contro il vero abusivismo professionale», ha concluso Falcone.

A cura
dell'Ufficio Stampa della
ASSOCIAZIONE NAZIONALE
TRIBUTARISTI LAPET
Associazione legalmente
riconosciuta
Sede nazionale:
Via Sergio I 32
00165 Roma
Tel. 06-6371274
Fax 06-39638983
www.iltributarista.it
info@iltributarista.it

Dalla Cassazione un'ulteriore conferma alla legittimità della professione del Tributarista.

Roma - La Corte di Cassazione n. 33464/2018 del 18 luglio 2018, non ha cambiato assolutamente orientamento rispetto ai principi sanciti con cristallina puntualità dalla nota sentenza n. 11545/12 delle sezioni unite penali della Suprema Corte.

Cassazione, VI Sez.Pen., Sent.n.33464 del 10.05.2018, dep.18.07.2018

È stato questo il commento espresso dalla FIT – Federazione Italiana Tributaristi - in merito al pronunciamento emesso nei giorni scorsi dalla Corte di Cassazione.

La FIT è concorde con gli Ordini nel combattere l'abusivismo e le Associazioni che fanno parte della Federazione vigilano costantemente, ai sensi della Legge 4/2013, sull'operato dei propri iscritti applicando sanzioni che, nei casi di gravi inadempienze, arrivano sino all'espulsione.

Tecniche di coinvolgimento e manipolazione

- *Stanno aumentando le definizioni di «Dottore Tributarista» e «Ragioniere Tributarista»*
- *I social hanno contribuito a creare rapporti di «amicizia» con il coinvolgimento «sentimentale», una delle classiche leve della comunicazione, così che molti «provverebbero dolore» a segnalare un amico che ha una famiglia da mantenere*
- *I media, soprattutto la TV, quando ospita iscritti ODCEC riporta il nome, il cognome e la qualifica di «Tributarista», provvedendo alla diffusione del termine e alla confusione presso il consumatore/utente*
- *In alcuni «slogan» pubblicitari di prodotti commerciali di aggiornamento il termine «Tributarista» è formalmente assegnato agli «avvocati», ma produce vantaggio anche ai L.4/2013*
- *E' stata rilevata la presenza di alcuni Colleghi che, in abbinamento alla qualifica di «Commercialista» aggiungono anche il termine «Tributarista», contribuendo ad una comunicazione favorevole ai L.4/2013*

[Prenota un appuntamento](#)[Come accedere ai servizi](#)[Contatti e assistenza](#)[Trova l'ufficio](#)

Seguici su:

[Cittadini](#)[Imprese](#)[Professionisti](#)[Intermediari](#)[Enti e PA](#)[L'Agenzia](#)[Area riservata](#)Ti trovi in: [Home](#) / [Link utili](#) / Enti ed organismi

LINK UTILI

[Amministrazione finanziaria](#)[Ministeri e istituzioni in Italia](#)[Enti ed organismi](#)[Istituzioni europee](#)[Ministeri delle finanze nel mondo](#)

Enti ed organismi

- ADERC [Associazione Dottori e Ragionieri Commercialisti](#)
- ADUC [Associazione per i diritti degli utenti e consumatori](#)
- ADUSBEP [Associazione Difesa Utenti Servizi Bancari e Finanziari](#)
- AIB - [Associazione Italiana Biblioteche](#) Gruppo di studio sulle pubblicazioni ufficiali
- ANCI - [Associazione Nazionale Comuni Italiani](#)
- ANCITEL [Rete telematica dei comuni italiani](#)
- ANIAG - [Associazione Nazionale Ingegneri Architetti Geometri](#)
- ANREV [Associazione Nazionale dei Revisori Contabili](#)

Enti ed organismi

-  ADERC [Associazione Dottori e Ragionieri Commercialisti](#)
- ADUC [Associazione per i diritti degli utenti e consumatori](#)
- ADUSBEP [Associazione Difesa Utenti Servizi Bancari e Finanziari](#)
- AIB - [Associazione Italiana Biblioteche](#) Gruppo di studio sulle pubblicazioni ufficiali
- ANCI - [Associazione Nazionale Comuni Italiani](#)
- ANCITEL [Rete telematica dei comuni italiani](#)
- ANIAG - [Associazione Nazionale Ingegneri Architetti Geometri](#)
- ANREV [Associazione Nazionale dei Revisori Contabili](#)
- ANUTEL [Associazione Nazionale Uffici Tributi Enti Locali](#)
-  A.N.CO.T. [Associazione Nazionale Consulenti Tributaristi](#)
- ASSOCONTRIBUENTI [Associazione Nazionale per i Diritti dei Contribuenti](#)
- ASSOSOFTWARE [Associazione nazionale Produttori Software Gestionale e fiscale](#)
- AGCM [Autorità Garante della Concorrenza del Mercato](#)
- AgID [Agenzia per l'Italia digitale](#)
-  Ati [Associazione Tributaristi Italiani](#)
- [Banca d'Italia](#)
- CNEL [Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro](#)
- CNR [Consiglio Nazionale delle Ricerche](#)
-  CNDCEC [Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili](#)
- [CNN - Consiglio Nazionale del Notariato](#)
- [Consulenti del Lavoro](#)
- ENEA [Ente per le Nuove tecnologie, l'Energia e l'Ambiente](#)
- ENEA [Ente per le Nuove tecnologie, l'Energia e l'Ambiente](#)
- [Agenzia delle Entrate - Riscossione](#)
- [GEOWEB - Servizi Telematici per i Geometri](#)
- INAIL [Istituto Nazionale Assistenza Infortuni sul Lavoro](#)
- INPS [Istituto Nazionale Previdenza Sociale](#)
- IPZS [Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato](#)
- ISTAT [Istituto Nazionale di Statistica](#)
-  [Istituto nazionale tributaristi](#)
-  [LAPET Libera Associazione Periti ed Esperti Tributaristi](#)
- [Le camere di commercio italiane](#)
- [Poste Italiane](#)
- [Portale delle aziende italiane in materia contabile e fiscale](#)
- [Portale telematico delle imprese](#)
- [Sogei Società Generale di Informatica](#)

ADESSO COSA FARE?



«Che le cose siano così, non vuol dire che debbano andare così. Solo che quando si tratta di rimboccarsi le maniche ed incominciare a cambiare, vi è un prezzo da pagare. Ed è allora che la stragrande maggioranza preferisce lamentarsi piuttosto che fare» (Giovanni Falcone)

«Qualsiasi cosa tu faccia potrebbe non fare alcuna differenza, ma è molto importante che tu la faccia» (Mahatma Gandhi)

*«Le nostre vite cominciano a finire il giorno in cui stiamo zitti di fronte alle cose che contano»
(Martin Luther King)*

Grazie!



ACCADÉMIA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
DELLA SARDEGNA



ANDOC
ASSOCIAZIONE NAZIONALE
DOTTORI COMMERCIALISTI



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

CAGLIARI

Circonscrizione dei Tribunali di Cagliari e Lanusei

23 GIUGNO 2021

La tutela del titolo professionale Dalle esclusive al contrasto all'abusivismo

Analisi dei principali elementi idonei a definire e circoscrivere il perimetro dell'esercizio abusivo della professione di «Dottore/Ragioniere Commercialista e di Esperto Contabile» con approfondimenti delle attinenti disposizioni previste dall'Ordinamento e dal Codice Deontologico della Professione

DOTT.RAG.MIRCO COMPARINI – ODCEC DI LIVORNO

RAGIONIERE COMMERCIALISTA – REVISORE LEGALE – GIORNALISTA PUBBLICISTA – CONSULENTE AL FRANCHISING