



**R E P U B B L I C A I T A L I A N A**

**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**

**Il Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio**

**(Sezione Terza Stralcio)**

ha pronunciato la presente

**SENTENZA**

sul ricorso numero di registro generale 6878 del 2013, proposto da Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili della Provincia di Perugia, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentato e difeso dagli avvocati Stefano Vinti e Filippo D'Angelo, con domicilio eletto presso lo studio legale Vinti & Associati in Roma, via Emilia, 88;

***contro***

Ministero dello Sviluppo Economico, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliataria *ex lege* in Roma, via dei Portoghesi, 12;

***nei confronti***

Associazione Nazionale Tributaristi - L.A.P.E.T., (già Libera Associazione Periti ed Esperti Tributaristi), in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa inizialmente dall'avvocato Giorgio Robiony, con domicilio eletto presso il suo studio in Roma, via Parigi, 11 ed in seguito dagli avvocati Michele Guzzo e Domenico Tomassetti, con domicilio digitale come da PEC da

Registri di Giustizia;

*e con l'intervento di*

*ad adiuvandum:*

il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (anche CNDCEC), in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentato e difeso dagli avvocati Antonino Ilacqua e Giorgio Orsoni con domicilio eletto presso lo studio del primo in Roma, via Federico Cesi, 30 Sc B Int.10;

*ad opponendum:*

ANCOT - Associazione Nazionale Consulenti Tributaristi, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dagli avvocati Antonio Tigani Sava e Luca Bontempi, con domicilio eletto presso lo studio legale del primo in Roma, via Adelaide Ristori, 9;

*per l'annullamento*

del provvedimento, allo stato non conosciuto dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili della provincia di Perugia, che il 30 aprile 2013 ha iscritto la Lapet "nell'elenco delle associazioni professionali di cui all'art. 2 comma 7 della Legge n. 4/2013";

- di ogni altro atto presupposto, connesso e/o consequenziale tra cui i provvedimenti di approvazione dei protocolli sottoscritti dalla Lapet con l'Agenzia delle Entrate.

Visti il ricorso e i relativi allegati;

Visti gli atti di costituzione in giudizio del Ministero dello Sviluppo Economico, della Libera Associazione Periti ed Esperti Tributaristi e di Associazione Nazionale Tributaristi - L.A.P.E.T.;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza di smaltimento del giorno 23 aprile 2021 il dott. Vincenzo Blanda e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale;

Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

## FATTO

L'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili della Provincia di Perugia premette che la legge 14 gennaio 2013, n. 4 ha disciplinato le "professioni non organizzate in ordini o collegi".

All'art. 1, comma 2, la legge n. 4/2013 ha chiarito che per «professione non organizzata in ordini o collegi», si intende l'attività economica, anche organizzata, volta alla prestazione di servizi o di opere a favore di terzi, esercitata abitualmente e prevalentemente mediante lavoro intellettuale, o comunque con il concorso di questo, con esclusione delle attività riservate per legge a soggetti iscritti in albi o elenchi ai sensi dell'art. 2229 del codice civile, delle professioni sanitarie e delle attività e dei mestieri artigianali, commerciali e di pubblico esercizio disciplinati da specifiche normative.

Accanto alle professioni intellettuali per il cui svolgimento è necessaria l'iscrizione a un Albo o a un Collegio e che hanno ad oggetto di norma prestazioni tipizzate e/o esclusive (riservate cioè ai soli iscritti), esistono nell'ordinamento italiano altre professioni intellettuali il cui esercizio è libero ed è disciplinato dalla medesima legge n. 4/2013.

L'art. 2 della legge in esame ha stabilito che “coloro che esercitano la professione di cui all'art. 1, comma 2, possono costituire associazioni a carattere professionale di natura privatistica, fondate su base volontaria, senza alcun vincolo di rappresentanza esclusiva, con il fine di valorizzare le competenze degli associati e garantire il rispetto delle regole deontologiche, agevolando la scelta e la tutela degli utenti nel rispetto delle regole sulla concorrenza”. L'elenco delle associazioni professionali che “dichiarano, con assunzione di responsabilità dei rispettivi rappresentanti legali, di essere in possesso dei requisiti” della legge n. 4/2013 è “pubblicato dal Ministero dello sviluppo economico nel proprio sito internet” (comma 7).

L'art. 1, comma 2 della predetta legge, nel prevedere il divieto di esercitare le

“attività riservate per legge a soggetti iscritti in albi o elenchi ai sensi dell'art. 2229 del codice civile, delle professioni sanitarie e delle attività e dei mestieri artigianali, commerciali e di pubblico esercizio disciplinati da specifiche normative”, ha inteso tutelare non solo gli interessi di coloro che svolgono una professione ordinistica, secondo l'art. 33, comma 5, Cost., ma anche gli interessi dei consumatori.

Le "attività specifiche" esercitate per legge dai dottori commercialisti e dagli esperti contabili sono indicate all'art. 1 del d.lgs. 28 giugno 2005, n. 139 (che ha disposto la “costituzione dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili”).

Si tratta di attività tipiche della categoria dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

L'art. 1 del d.lgs. 28 giugno 2005, n. 139 riconosce ai dottori commercialisti e agli esperti contabili “competenza specifica in economia aziendale e diritto d'impresa e, comunque, nelle materie economiche, finanziarie, tributarie, societarie ed amministrative”. Il comma 3 del medesimo art. 1 elenca le attività di competenza dei soli dottori commercialisti.

Sono poi descritte le attività di competenza sia degli esperti contabili sia dei commercialisti.

Secondo il comma 5 infine “l'elencazione di cui al presente articolo non pregiudica l'esercizio di ogni altra attività professionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ad essi attribuiti dalla legge e/o da regolamenti”.

Il 30 aprile 2013 la L.A.P.E.T. – Libera Associazione Periti ed Esperti Tributaristi (ora Associazione Nazionale Tributaristi) è stata iscritta nell'elenco delle associazioni professionali ex art. 2, comma 7, della legge n. 4/2013 istituito presso il Ministero dello Sviluppo Economico.

La L.A.P.E.T. è stata inserita in particolare nell'elenco delle associazioni che hanno autorizzato i propri iscritti a utilizzare il “riferimento all'iscrizione come marchio/attestato di qualità dei servizi offerti”.

La L.A.P.E.T. è un'associazione costituita nel 1984 ed iscritta nel registro delle

persone giuridiche nel 2001 con 20 delegazioni regionali e 104 sedi provinciali. Sul proprio sito telematico essa afferma che i tributaristi ad essa iscritti possono: effettuare consulenza in materia tributaria ed aziendale: inizio, gestione e cessazione attività; tenere delle scritture contabili, Iva e relativi registri; depositare i bilanci di esercizio presso il Registro delle Imprese; assistere e rappresentare i contribuenti presso le Commissioni Tributarie; compilare le dichiarazioni fiscali; inviare telematicamente le dichiarazioni fiscali; apporre il visto di conformità sulle dichiarazioni dei redditi; asseverare le dichiarazioni ai fini degli studi di settore; compilare i modelli 730; compilare le dichiarazioni di successione; effettuare perizie su mandato pubblico e privato; inviare telematicamente le pratiche a COMUNICA presso le Camere di Commercio; ogni altra mansione propria del tributarista per le aziende e non riservata per legge ad altri professionisti (vedi ad esempio la consulenza del lavoro).

Il ricorrente ha impugnato il provvedimento d'iscrizione della LAPET nell'elenco delle associazioni professionali di cui all'art. 2 comma 7 della Legge n. 4/2013, deducendo i seguenti motivi:

1) Violazione e falsa applicazione dell'art. 1, comma 2, della legge n. 4/2013. Eccesso di potere per difetto d'istruttoria e travisamento del fatto.

L'iscrizione della LAPET all'elenco pubblicato sul sito istituzionale del MISE sarebbe in contrasto con la previsione di cui all'art. 1, comma 2, della l. 4/2013, il quale individua in modo chiaro l'ambito di applicazione di tale legge. In particolare, dall'esame delle attività svolte dalla LAPET, sarebbe possibile evincere come questa dichiara di svolgere una serie di attività che il D.lgs. 139/05, all'art. 1, attribuisce "agli iscritti nell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili". In tal modo l'iscrizione all'elenco in esame legittimerebbe, dandone pubblicità su un sito web istituzionale, attività riservate (o "tipiche") alla professione dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

L'art. 1, comma 2, della legge n. 4/2013 disciplina le "professioni non organizzate

in ordini e collegi” e regola il loro esercizio. Tale norma, però, non permetterebbe ai tributaristi di esercitare la professione regolamentata dal d.lgs. n. 139/2005.

L'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili è un ente pubblico istituito per tutelare l'interesse dei cittadini che si rivolgono ai dottori commercialisti e agli esperti contabili, il quale deve garantire il corretto e competente esercizio delle prestazioni professionali erogate dai propri affiliati, attestando il compimento di un percorso formativo che culmina col superamento di un esame statale.

L'abilitazione professionale rappresenterebbe una garanzia per il commercialista e l'esperto contabile e una forma di tutela per i cittadini che possono rivolgersi a professionisti muniti per legge di competenze specifiche.

Consentendo ai tributaristi di svolgere le attività già fornite dai dottori commercialisti e dagli esperti contabili si violerebbe la *ratio* dell'art. 1, comma 2, della legge n. 4/2013, a danno dei consumatori.

L'iscrizione “nell'elenco delle associazioni professionali di cui all'art. 2, comma 7, della Legge n. 4/2013” potrebbe comportare la sovrapposizione alle attività svolte dai professionisti iscritti a un Albo o a un Collegio.

Dal sito internet della LAPET emergerebbero evidenti profili di sovrapposizione delle attività dei tributaristi elencate con una parte rilevante delle competenze che il d.lgs. 139/2005 assegna ai dottori commercialisti ed agli esperti contabili.

La LAPET asserisce infatti che i tributaristi ad essa affiliati possono: “tenere scritture contabili, Iva e relativi registri; assistere e rappresentare i contribuenti presso le Commissioni Tributarie; compilare le dichiarazioni fiscali; Inviare telematicamente le dichiarazioni fiscali; apporre il visto di conformità sulle dichiarazioni dei redditi; asseverare le dichiarazioni ai fini degli studi di settore; effettuare perizie su mandato pubblico e privato”.

Tali attività coinciderebbero però con alcuni compiti che la legge individua quali competenze specifiche dei dottori commercialisti e degli esperti contabili individuate dall'art. 1 del d.lgs. 28 giugno 2005, n. 139.

Le attività dei tributaristi elencate sul sito internet della LAPET interferirebbero con le attività tipiche dei dottori commercialisti e degli esperti contabili individuate dal d.lgs. 28 giugno 2005, n. 139, invadendo una sfera di competenze assegnate a una professione ordinistica in violazione dell'art. 1, comma 2, della legge n. 4/2013. Il provvedimento che ha iscritto la LAPET “nell'elenco delle associazioni professionali di cui all'art. 2 comma 7 della Legge n. 4/2013” sarebbe, quindi, illegittimo in quanto la LAPET non possiederebbe i requisiti per essere iscritta nell'elenco tenuto presso il Ministero dello Sviluppo economico e l'attività esercitata dagli iscritti all'associazione risulta già organizzata in forma ordinistica e disciplinata da apposita normativa;

2) Il danno alla fede pubblica. Violazione e falsa applicazione dell'art. 1, co. 4 e dell'art. 4, co. 1 della legge n. 4/2013. Eccesso di potere per difetto d'istruttoria e travisamento del fatto.

L'iscrizione della LAPET all'elenco in questione si porrebbe in contrasto con il «rispetto dei principi di buona fede, dell'affidamento del pubblico e della clientela» imposto dall'art. 4, comma 1, della l. 4/2013, poiché indurrebbe, legittimandolo, qualsiasi soggetto ad iscriversi ad una associazione inclusa nell'elenco suddetto per svolgere attività che sono ricomprese nell'oggetto tipico di una professione ordinistica.

Il provvedimento che ha iscritto la LAPET "nell'elenco delle associazioni professionali di cui all'art. 2, comma 7, della Legge n. 4/2013" sarebbe illegittimo perché nuocerebbe alla fede pubblica. Esso violerebbe l'art. 1, comma 4, della legge n. 4/2013, secondo cui l'esercizio delle professioni non ordinistiche si deve fondare sul “rispetto dei principi di buona fede, dell'affidamento del pubblico e della clientela”; e l'art. 4 della legge n. 4/2013 secondo cui le associazioni professionali non ordinistiche “pubblicano nel proprio sito web gli elementi informativi che presentano utilità per il consumatore, secondo criteri di trasparenza, correttezza, veridicità” (comma 1);

3) Il danno alla categoria dei dottori commercialisti e degli esperti contabili. Mancata tutela dell'affidamento dei consumatori riguardo ai requisiti degli esercenti l'attività professionale. Eccesso di potere per difetto d'istruttoria e travisamento del fatto.

L'iscrizione contestata determinerebbe oltretutto un grave danno alla categoria dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, in quanto legittimerebbe qualsiasi soggetto a realizzare attività sovrapponibili (se non identiche) a quelle degli iscritti all'Albo previsto dal D.lgs. 139/2005 ed ingenerando negli utenti il convincimento che i requisiti previsti da quest'ultima normativa, frutto di un percorso accademico e di esperienza maturata sul campo e verificata attraverso il superamento di un apposito esame, siano in realtà del tutto superflui.

La LAPET sarebbe stata abilitata a rilasciare il CUD per le prestazioni erogate nel 2012 al pari dei commercialisti; essa inoltre avrebbe avviato un tavolo istituzionale col Ministero dell'Economia e delle Finanze per discutere alcune proposte di semplificazione degli oneri fiscali a carico dei contribuenti.

Si tratta di attività che spetterebbero al Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili in virtù dell'art. 29, co. 1, lettere a) e b) del d.lgs. 28 giugno 2005, n. 139 (secondo cui il Consiglio nazionale “rappresenta istituzionalmente gli iscritti negli Albi e promuove i rapporti con le istituzioni e le pubbliche amministrazioni competenti; formula pareri, quando ne è richiesto, sui progetti di legge e di regolamento che interessano la professione”).

La LAPET, in violazione di legge, avrebbe anche sottoscritto due protocolli con l'Agenzia delle Entrate relativi alla procedura di reclamo e mediazione ex art. 17-bis del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e alla rappresentanza e assistenza del contribuente davanti gli uffici dell'Agenzia ex art. 63 del d.p.r. 29 settembre 1972, n. 600.

In secondo luogo il provvedimento impugnato lederebbe l'affidamento dei consumatori perché non consentirebbe di distinguere l'attività del tributarista da quella del commercialista e dell'esperto contabile. L'Albo dei dottori commercialisti



e degli esperti contabili tutela i cittadini che si rivolgono ai professionisti ad esso iscritti.

In secondo luogo il provvedimento impugnato lederebbe l'affidamento dei consumatori perché non consentirebbe di distinguere l'attività del tributarista da quella del commercialista e dell'esperto contabile.

L'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili tutela i cittadini che si rivolgono ai professionisti ad esso iscritti.

Il MISE si è costituito in giudizio per resistere al ricorso.

Si è costituito in giudizio anche il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (anche CNDCEC) al fine di sostenere le ragioni del Consiglio ricorrente, con intervento *ad adiuvandum*.

Si sono, altresì, costituiti in giudizio, in qualità di controinteressata, l'Associazione Nazionale Tributaristi - L.A.P.E.T. (già Libera Associazione Periti ed Esperti Tributaristi), nonché l'ANCOT - Associazione Nazionale Consulenti Tributaristi, che ha spiegato intervento *ad opponendum* per sostenere la posizione ministeriale e difendere il provvedimento di iscrizione della LAPET nell'elenco di cui alla l. 4/2013.

Le parti hanno poi presentato memorie con le quali hanno puntualizzato i diversi ed opposte tesi alla questione controversa.

All'udienza del 23 aprile 2021, dopo ampia discussione tra le parti, svolta mediante collegamento da remoti in via telematica, il ricorso è stato trattenuto in decisione.

## DIRITTO

1. Con il ricorso in esame l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili della Provincia di Perugia l'Ordine ritiene che l'iscrizione dell'odierna Associazione controinteressata, nell'elenco delle Associazioni professionali di cui all'art. 2, comma 7, della legge n. 4/2013 tenuto dal MISE, interferirebbe e con le attività proprie ed esclusive dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, usurpando le competenze riservate *ex lege* a quest'ultimi.

In altri termini il provvedimento di iscrizione impugnato consentirebbe alla LAPET di invadere una sfera di competenze riconosciute per legge ai dottori commercialisti e agli esperti contabili.

2. In via preliminare appare opportuno un breve esame delle disposizioni rilevanti per la soluzione del presente contenzioso, contenute nella legge 14 gennaio 2013, n. 4.

L'art. 1 della predetta legge, recante l'oggetto e le definizioni degli istituti e delle espressioni contenute nel testo:

- al comma 1 specifica che il suo scopo è quello di disciplinare le professioni che non siano (già) organizzate in ordini o collegi;

- e al comma 2 chiarisce che con l'espressione "professione non organizzata in ordini o collegi" il legislatore intende riferirsi alla "attività economica, anche organizzata, volta alla prestazione di servizi o di opere a favore di terzi, esercitata abitualmente e prevalentemente mediante lavoro intellettuale, o comunque con il concorso di questo, con esclusione delle attività riservate per legge a soggetti iscritti in albi o elenchi ai sensi dell'art. 2229 del codice civile, delle professioni sanitarie e relative attività tipiche o riservate per legge e delle attività e dei mestieri artigianali, commerciali e di pubblico esercizio disciplinati da specifiche normative";

All'art. 2, con riferimento alle associazioni alle quali sono iscritti i professionisti non organizzati in ordini o collegi, è poi stabilito che:

- (comma 1) "Coloro che esercitano la professione di cui all'art. 1, comma 2, possono costituire associazioni a carattere professionale di natura privatistica, fondate su base volontaria, senza alcun vincolo di rappresentanza esclusiva, con il fine di valorizzare le competenze degli associati e garantire il rispetto delle regole deontologiche, agevolando la scelta e la tutela degli utenti nel rispetto delle regole sulla concorrenza";

- posto che dette associazioni debbono predisporre statuti e clausole associative in modo da garantire *"la trasparenza delle attività e degli assetti associativi, la*

*dialettica democratica tra gli associati, l'osservanza dei principi deontologici, nonché una struttura organizzativa e tecnico-scientifica adeguata all'effettivo raggiungimento delle finalità dell'associazione” (comma 2), esse “promuovono, anche attraverso specifiche iniziative, la formazione permanente dei propri iscritti, adottano un codice di condotta ai sensi dell'art. 27-bis del codice del consumo, di cui al decreto legislativo 6 settembre 2005, n. 206, vigilano sulla condotta professionale degli associati e stabiliscono le sanzioni disciplinari da irrogare agli associati per le violazioni del medesimo codice” (comma 3) ed ancora “promuovono forme di garanzia a tutela dell'utente, tra cui l'attivazione di uno sportello di riferimento per il cittadino consumatore, presso il quale i committenti delle prestazioni professionali possano rivolgersi in caso di contenzioso con i singoli professionisti, ai sensi dell'art. 27-ter del codice del consumo, di cui al decreto legislativo 6 settembre 2005, n. 206, nonché ottenere informazioni relative all'attività professionale in generale e agli standard qualitativi da esse richiesti agli iscritti” (comma 4);*

*- “Alle associazioni sono vietati l'adozione e l'uso di denominazioni professionali relative a professioni organizzate in ordini o collegi” (comma 5);*

*- “Ai professionisti di cui all'art. 1, comma 2, anche se iscritti alle associazioni di cui al presente articolo, non è consentito l'esercizio delle attività professionali riservate dalla legge a specifiche categorie di soggetti, salvo il caso in cui dimostrino il possesso dei requisiti previsti dalla legge e l'iscrizione al relativo albo professionale” (comma 6).*

L'art. 2, comma 7, istituisce l'elenco delle associazioni alle quali sono iscritti i professionisti non organizzati in ordini o collegi, facendo riferimento anche alle “*forme aggregative di associazioni*”, alle quali è dedicato il successivo articolo 3 della legge, prescrivendo che “*L'elenco delle associazioni professionali di cui al presente articolo e delle forme aggregative di cui all'art. 3 che dichiarano, con assunzione di responsabilità dei rispettivi rappresentanti legali, di essere in*

*possesso dei requisiti ivi previsti e di rispettare, per quanto applicabili, le prescrizioni di cui agli articoli 5, 6 e 7 è pubblicato dal Ministero dello sviluppo economico nel proprio sito internet, unitamente agli elementi concernenti le notizie comunicate al medesimo Ministero ai sensi dell'art. 4, comma 1, della presente legge”.*

3. Ciò premesso 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, che raccoglie le associazioni delle professioni che non siano (già) organizzate in ordini o collegi.

Come osservato dal Consiglio di Stato in una vicenda analoga a quella in esame (cfr. sentenza n. 546/2019 del Consiglio di Stato, Sez. VI) *“la ratio dell'intervento legislativo pare concentrarsi sull'esigenza che professionisti che svolgano attività non riconducibili a quelle organizzate in ordini o collegi e, quindi, rispetto alle quali non sia prevista l'obbligatoria iscrivibilità del singolo professionista in Albi o elenchi, trovino comunque una loro disciplina operativa con il principale obiettivo di salvaguardare la sfera degli utenti (o, più genericamente, consumatori), attraverso l'attento rispetto di obblighi di formazione costante e trasparenza per il tramite delle associazioni di professionisti alle quali costoro possono scegliere di appartenere.*

*Si tratta pervero della prima regolamentazione, in modo organico nel nostro ordinamento, delle c.d. professioni non organizzate (o, senza Albo) dalla quale sono escluse tutte le professioni il cui esercizio presuppone l'iscrizione a un ordine o un collegio professionale, che continuano ad essere svolte, anche con riferimento alle attività non esclusive che comunque sono riconducibili all'attività principale connessa alla iscrizione all'Albo o al collegio e sono ad essi non impedita dalla legge (si pensi, ad esempio, all'attività di amministratore di condominio esercitata*

*da un avvocato o un commercialista), sulla base delle disposizioni normative e di settore che disciplinano l'attività professionale regolamentata. Tali professionisti, iscritti ad un Albo ovvero ad un collegio o appartenenti ad un ordine professionale, non vedono gli ordinamenti di settore (quindi non solo la legge, ma anche statuti, regolamenti interni e codici di condotta), che da tempo regolamentano i vari aspetti dell'attività professionale (ad esempio, i requisiti per l'iscrizione all'albo o al collegio o all'ordine e, quindi, per l'esercizio della professione, le incompatibilità, i doveri deontologici, gli aspetti previdenziali, gli oneri fiscali e tutto ciò si rivolge anche alla tutela della "clientela"), restano estranei alle disposizioni recate dalla l. 4/2013.*

*Nel novero delle esclusioni dall'applicazione della l. 4/2013 vanno inserite anche (per quanto si è sopra visto in ragione del contenuto dell'art. 1 l. 4/2013) le categorie professioni degli "esercenti professioni sanitarie e attività e mestieri artigianali, commerciali e di pubblico esercizio", in quanto anche per queste tipologie di professionisti esistono già specifiche normative, sentendosi obbligato il legislatore a specificare ancora meglio l'ambito di esclusione dall'applicazione della normativa dedicata alle "professioni non organizzate", al fine di evitare pericolosi (in particolare per l'utenza) rischi di confusione nella individuazione dei professionisti e delle attività incluse o meno nella disciplina della l. 4/2013.*

*12. - Fermo quanto sopra, per le c.d. professioni non organizzate la l. 4/2013 intende attribuire comunque un inquadramento all'attività di quei professionisti, sempre più numerosi, che non sono inseriti in albi, ordini o collegi e che svolgono attività spesso molto rilevanti in campo economico, consistenti nella prestazioni di servizi o di opere a favore di terzi, esercitate abitualmente e prevalentemente mediante lavoro intellettuale, o comunque con il concorso di questo (si pensi, ma solo per fare alcuni esempi, ai tributaristi, ai consulenti fiscali, agli amministratori di condominio, agli urbanisti, ai consulenti legali in materia stragiudiziale, a chi si occupa di tenuta della contabilità, dichiarazione dei redditi, imposizione fiscale, ai*

*consulenti aziendali, che non siano già iscritti a un albo o collegio professionale).*

*A queste figure professionali il legislatore ha imposto di evidenziare, in ogni documento e rapporto scritto con il cliente, il riferimento alla l. 4/2013, che risulta applicabile proprio per la tutela della clientela e della fiducia che essa ripone nel professionista. Qualora questa disposizione non venga rispettata, il professionista è sanzionabile ai sensi del Codice del consumo (d.lgs. 6 settembre 2005, n. 206), in quanto “responsabile” di una pratica commerciale scorretta nei confronti del consumatore, ai sensi dell’art. 27 del predetto Codice (così è previsto dall’art. 10 l. 4/2013).*

*Sempre nel solco del rapporto tra disciplina delle professioni non organizzate e tutela del consumatore e quindi della estensione anche nei confronti di tali tipi di professionisti (e delle attività da costoro dispiegate) delle regole recate dal Codice del consumo, l’art. 2 l. 4/2013 stabilisce che le associazioni professionali (di professionisti non – diversamente per previsione di legge – organizzati) sono chiamate a promuovere forme di garanzia a tutela dell’utente, tra cui l’attivazione di uno sportello di riferimento per il cittadino consumatore, al quale i committenti delle prestazioni professionali possano rivolgersi in caso di contenzioso con i singoli professionisti, ai sensi dell’articolo 27-ter del ridetto Codice.*

*Altra caratteristica della spinta all’associazionismo di questi particolari professionisti, che traspare in tutto il testo della l. 4/2013, è rinvenibile nell’incoraggiamento verso la creazione di forme di associazioni “a livello superiore” (per esempio in ambito provinciale, regionale o statale) che raccolgano il microcosmo associazionistico locale, con l’evidente obiettivo di spingere i singoli professionisti ad iscriversi a tali organizzazioni (anche sotto la spinta di vantaggi che essi possono ricevere dall’adesione del singolo all’associazione attraverso il percorso di attestazione di qualità, di cui agli artt. 7, 8 e 9 l. 4/2013), onde potersi sviluppare un ordinamento parallelo a quello delle professioni organizzate e garantire così maggiore sicurezza, rispetto ad operatori che agiscano in condizione di assoluto “isolamento di competenze” ovvero in una sorta di*

*“incognito professionale”, in favore dell’utenza che si affidi al professionista (non – legislativamente - organizzato).*

*La legge in questione intende raggiungere i suindicati obiettivi di tutela attraverso la spinta all’associazionismo, invogliando i singoli professionisti ad iscriversi (anche al fine di meglio caratterizzarsi qualitativamente dinanzi all’utenza) ed obbligando le associazioni di professionisti a:*

*- predisporre statuti e clausole associative in modo da garantire la trasparenza delle attività e degli assetti associativi, la dialettica democratica tra gli associati, l’osservanza dei principi deontologici nonché prevedere la creazione di una struttura organizzativa e tecnico-scientifica adeguata all’effettivo raggiungimento delle finalità dell’associazione (art. 2, comma 2);*

*- promuovere, anche attraverso specifiche iniziative, la formazione permanente dei propri iscritti, adottando un codice di condotta ai sensi dell’art. 27-bis del Codice del consumo e curandone l’attenta applicazione sia vigilando sulla condotta professionale degli associati sia prevedendo ed irrogando sanzioni disciplinari nel caso di violazioni del codice (art. 2, comma 3);*

*- attivare uno sportello di riferimento per il cittadino consumatore, presso il quale i committenti delle prestazioni professionali possano rivolgersi in caso di contenzioso con i singoli professionisti (ai sensi dell’art. 27-ter del Codice del consumo), oltre ad ottenere informazioni relative all’attività professionale in generale e agli standard qualitativi richiesti dalle associazioni agli iscritti (art. 2, comma 4);*

*- dotarsi di un sito web nel quale pubblicare tutti gli elementi informativi che presentano utilità per il consumatore, secondo criteri di trasparenza, correttezza, veridicità (art. 4);*

*- pubblicare, in particolare, sul sito web di cui all’art. 4 l’atto costitutivo e lo statuto, la precisa identificazione delle attività professionali cui l’associazione si riferisce, la composizione degli organismi deliberativi e titolari delle cariche*

*sociali, la struttura organizzativa dell'associazione, i requisiti per la partecipazione all'associazione, con particolare riferimento ai titoli di studio relativi alle attività professionali oggetto dell'associazione, all'obbligo degli appartenenti di procedere all'aggiornamento professionale costante e alla predisposizione di strumenti idonei ad accertare l'effettivo assolvimento di tale obbligo e all'indicazione della quota da versare per il conseguimento degli scopi statutari, l' assenza di scopo di lucro (art. 5, comma 1);*

*- pubblicare, ancor più nello specifico, anche il codice di condotta con la previsione di sanzioni graduate in relazione alle violazioni poste in essere e l'organo preposto all'adozione dei provvedimenti disciplinari dotato della necessaria autonomia, l'elenco degli iscritti, aggiornato annualmente, le sedi dell'associazione sul territorio nazionale, in almeno tre regioni, la presenza di una struttura tecnico-scientifica dedicata alla formazione permanente degli associati, in forma diretta o indiretta, l'eventuale possesso di un sistema certificato di qualità dell'associazione conforme alla norma UNI EN ISO 9001 per il settore di competenza, le garanzie attivate a tutela degli utenti, tra cui la presenza, i recapiti e le modalità di accesso allo sportello previsto dall'art. 2, comma 4, l. 4/2013 (art. 5, comma 2).*

*13. - L'intero impianto della legge, quindi, per quello che è dato di cogliere dall'esame del testo, è rivolto:*

*- per un verso a incoraggiare forme di associazionismo tra imprenditori o professionisti che, svolgendo attività professionali non incanalate legislativamente verso la regolamentazione propria di ordini o collegi professionali, opererebbero in uno stato di completa anarchia con potenziali ripercussioni pregiudizievoli nei confronti degli utenti/clienti;*

*- per altro verso a sollecitare le associazioni a predisporre regole di condotta che, seppur non riconducibili alla previsione legislativa, possano comunque imporsi ai singoli professionisti (i quali si impegnano a non violarli al momento dell'iscrizione) disciplinando aspetti peculiari delle singole attività e definendo un*



*assetto deontologico comportamentale degli associati tale da garantire gli utenti/clienti, la cui violazione possa tradursi nella irrogazione di sanzioni amministrative a carico dei professionisti trasgressori.*

*A tali obiettivi si aggiunge quello di curare una trasparenza telematica diffusa, attraverso il sito web della singola associazione o del raggruppamento, che renda possibile una accessibilità immediata ed approfondita sulle peculiarità dell'attività professionale svolta dagli iscritti all'associazione e sulla identificabilità del singolo professionista.*

*Per converso nulla il testo indica di specifico in ordine ai requisiti per l'iscrizione di una associazione all'elenco di cui all'art. 2, comma 7, l. 4/2013 tenuto dal MISE o alle regole procedurali per tale inserimento nonché alla disciplina della gestione dello stesso elenco da parte del MISE.*

*Infatti la formulazione dell'art. 2, comma 7, l. 4/2013 si presenta inadatta a considerare esistente, per previsione normativa, la necessità che l'iscrizione alla quale aspirano le associazioni in questione sia preceduta dalla verifica del possesso di taluni requisiti ritenuti indispensabili per ottenere l'inserimento nell'elenco. Addirittura i requisiti per l'iscrizione nell'elenco non sono affatto indicati in modo dettagliato. La citata disposizione sembra considerare l'elenco quale un luogo virtuale nel quale, spontaneamente, le associazioni di professionisti la cui attività non prevede la iscrizione in albi, ordini o collegi possono "confluire" (piuttosto che, tecnicamente, "iscriversi"), atteso che a tale scopo appare sufficiente dimostrare di avere rispettato le prescrizioni di cui ai successivi articoli 5 (l'esistenza di un atto costitutivo o di uno statuto, la puntuale declaratoria del tipo di attività professionale svolta dagli associati, la individuazione di coloro che siedono negli organismi deliberativi e siano titolari delle cariche sociali, la rappresentazione della struttura organizzativa dell'associazione, la dichiarazione che l'associazione non ha scopo di lucro), 6 (l'esistenza di un modello di autoregolamentazione in conformità a norme tecniche*

*UNI ISO, UNI EN ISO, UNI EN e UNI, di cui alla direttiva 98/34/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 22 giugno 1998, e sulla base delle linee guida CEN 14 del 2010) e 7 (la predisposizione di un sistema di attestazione di professionalità degli iscritti).*

*Pervero, sia l'art. 2, comma 7, sia l'art. 6 fanno riferimento a “requisiti” che sono necessari per la partecipazione all'associazione (i titoli di studio relativi alle attività professionali oggetto dell'associazione, l'obbligo degli appartenenti di procedere all'aggiornamento professionale costante e la predisposizione di strumenti idonei ad accertare l'effettivo assolvimento di tale obbligo e l'indicazione della quota da versare per il conseguimento degli scopi statutari), ma si pongono quali elementi da “dichiarare”, “con assunzione di responsabilità dei rispettivi rappresentanti legali”, piuttosto che “dimostrare”, tanto è vero che la norma neppure richiama la disciplina di cui al DPR 28 dicembre 2000, n. 445 in materia di dichiarazioni sostitutive di atto notorio o di autocertificazione.*

*In conclusione, quindi, la l. 4/2013 non specifica quali siano le doverose indagini rimesse ai competenti uffici del MISE per vagliare l'accogliibilità o meno dell'istanza di una associazione di imprenditori o professionisti che svolgono una professione non organizzata in ordini o collegi, la cui presentazione ha natura di attività prettamente compilativa che si perfeziona con il deposito presso gli uffici del MISE che dovranno vagliare la domanda degli elementi documentali richiesti dalla legge, quasi come se detti uffici non debbano svolgere alcun filtro ai fini dell'iscrizione se non quello di verificare che tutte le dichiarazioni siano state rese e depositate con la documentazione necessaria, senza entrare nel merito dei contenuti di tale documentazione.*

*Quindi gli uffici del MISE, secondo il dettato legislativo, non eseguono un effettivo e penetrante intervento valutativo sull'istanza presentata, ma eseguono una mera attività di acclaramento circa la completezza documentale della domanda proposta dall'associazione, spingendosi non oltre la verifica circa la presenza di tutti i contenuti richiesti dalla l. 4/2013 nella domanda stessa, non potendo dunque*

*indagare sulla reale applicazione di quanto dichiarato dall'associazione e dai suoi iscritti circa il tipo di attività svolta e gli adempimenti necessari per essere inserita nell'elenco.*

*Tale limitato intervento indagistico posto in capo agli uffici istruttori del ministero competente si spiega in ragione di due principali evidenze, da considerarsi nell'ambito di una lettura costituzionalmente orientata delle norme contenute nella l. 4/2013:*

*A) per un verso lo svolgimento di una attività professionale lecita è libero in base al principio secondo il quale “la tutela costituzionale del diritto al lavoro non postula una rigida ripartizione delle varie attività lavorative fra categorie diverse, né richiede la difesa degli appartenenti ad una categoria da iniziative concorrenziali di soggetti ad essa estranei” (così Cass. civ., Sez. un., 7 settembre 1989 n. 3879). D'altronde il principio suesposto è stato già messo in evidenza dal giudice delle leggi nell'affrontare il tema degli ordinamenti professionali, come è stato anche ricordato dalle parti controvertenti in molti atti processuali depositati nel presente grado di appello, affermando che il sistema degli ordinamenti professionali di cui all'art. 33 Cost., comma 5, deve essere ispirato al principio della concorrenza e della interdisciplinarietà, “che appaiono sempre più necessarie in una società, quale quella attuale, i cui interessi si connotano in ragione di una accresciuta e sempre maggiore complessità ed alla tutela dei quali - e non certo a quella corporativa di ordini o collegi professionali, o di posizioni di esponenti degli stessi ordini - è, in via di principio, preordinato e subordinato l'accertamento e il riconoscimento nel sistema degli ordinamenti di categoria della professionalità specifica di cui all'art. 33, quinto comma, della Costituzione. Il che porta ad escludere una interpretazione delle sfere di competenza professionale in chiave di generale esclusività monopolistica (cfr. ad esempio le zone di attività mista tra avvocati e dottori commercialisti nel settore tributario anche contenzioso; degli ingegneri e architetti nel settore di determinate progettazioni; degli ingegneri o dei*

*geologi in alcuni settori della geologia applicata e della tutela dell'ambiente; degli ingegneri e dottori in scienze forestali nell'ambito di talune sistemazioni montane)” (così Corte Cost. 21 luglio 1995 n. 345);*

*B) sotto altro versante poi, la ripercussione che ha avuto nel nostro ordinamento l'introduzione in sede europea del principio di massima concorrenza nell'ambito dei Paesi dell'Unione quale regolatore delle normazioni dei singoli ordinamenti statali in materia di “servizi interni”, plasticamente scolpito nei considerando e nelle disposizioni della direttiva 2006/123/CE, ha prodotto la creazione legislativa di un criterio di attuazione (si potrebbe dire “coacervato”) in merito ai principi di cui agli artt. 3, 33 e 41 Cost., con la introduzione della norma (anch'essa richiamata dalle parti processuali nel presente grado di giudizio) contenuta nell'art. 1, comma 2, d.l. 24 gennaio 2012, n. 1 convertito nella l. 24 marzo 2012, n. 27 (recante disposizioni urgenti per la concorrenza, lo sviluppo delle infrastrutture e la competitività) che così dispone: “Le disposizioni recanti divieti, restrizioni, oneri o condizioni all'accesso ed all'esercizio delle attività economiche sono in ogni caso interpretate ed applicate in senso tassativo, restrittivo e ragionevolmente proporzionato alle perseguite finalità di interesse pubblico generale, alla stregua dei principi costituzionali per i quali l'iniziativa economica privata è libera secondo condizioni di piena concorrenza e pari opportunità tra tutti i soggetti, presenti e futuri, ed ammette solo i limiti, i programmi e i controlli necessari ad evitare possibili danni alla salute, all'ambiente, al paesaggio, al patrimonio artistico e culturale, alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana e possibili contrasti con l'utilità sociale, con l'ordine pubblico, con il sistema tributario e con gli obblighi comunitari ed internazionali della Repubblica”. Su tale aspetto va rimarcato che solo sei mesi prima, con l'art. 3, comma 1, del d.l. 13 agosto 2011, n. 138, convertito nella l. 14 settembre 2011, n. 148, il legislatore nazionale aveva proclamato il principio secondo cui “(...) l'iniziativa e l'attività economica privata sono libere ed è permesso tutto ciò che non è espressamente vietato dalla legge (...)”, limitando poi le ipotesi in cui il legislatore può disporre*

*il divieto, al fine di accentuare la cogenza e la portata del principio di massima liberalizzazione espresso, elencando tassativamente detti casi di vincolo alla liberalizzazione dell'attività economica. A ciò si aggiunga che con il d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito nella l. 22 dicembre 2011, n. 214 all'art. 33 sono state introdotte disposizioni specifiche al fine di sopprimere limitazioni all'esercizio di attività professionali ed all'art. 34 si è puntualizzato che le disposizioni in materia di liberalizzazione di ogni tipo di attività economica (e quindi anche per quanto concerne le professioni) sono adottate ai sensi dell'art. 117, comma 2, lett. e) ed m) Cost. "al fine di garantire la libertà di concorrenza secondo condizioni di pari opportunità e il corretto ed uniforme funzionamento del mercato, nonché per assicurare ai consumatori finali un livello minimo e uniforme di condizioni di accessibilità ai beni e servizi sul territorio nazionale" (comma 1) e che "La disciplina delle attività economiche è improntata al principio di libertà di accesso, di organizzazione e di svolgimento, fatte salve le esigenze imperative di interesse generale, costituzionalmente rilevanti e compatibili con l'ordinamento comunitario, che possono giustificare l'introduzione di previ atti amministrativi di assenso o autorizzazione o di controllo, nel rispetto del principio di proporzionalità" (comma 2), abrogando al successivo comma 3 talune restrizioni allo svolgimento di attività economiche e professionali disposte da "norme vigenti".*

4. Alla luce delle predette considerazioni possono essere disattese del censure dell'ordine ricorrente e le argomentazioni del Consiglio Nazionale intervenuto a sostegno della impugnazione, volte a rilevare l'insufficiente e difettosa istruttoria svolta dagli uffici ministeriali che, in particolare, non avrebbero (nell'ambito di una ritenuta doverosa indagine preliminare) accertato che l'attività dei professionisti iscritti alla LAPET e della medesima Associazione potesse sovrapporsi in modo rilevante e abusivo all'attività tipica dei commercialisti ed esperti tributari abilitati e regolarmente iscritti agli ordini e ai collegi professionali: posto che dalla fonte legislativa istitutiva dell'elenco e disciplinante le modalità di esercizio del relativo

potere ministeriale non traspare alcun obbligo di una specifica ed accentuata indagine a carico del Ministero procedente.

5. Poiché la previsione normativa non reca puntuali e circoscritte indicazioni in merito al percorso istruttorio che il MISE deve ordinariamente seguire nella verifica sulla presenza dei requisiti che l'associazione deve dichiarare ai fini dell'iscrizione nell'elenco di cui all'art. 2, comma 7, l. 4/2013, il predetto Ministero ha rilevato l'inesistenza di elementi impeditivi all'iscrizione nel ridetto elenco della predetta associazione.

5.1. In altri termini nel silenzio della disciplina, che al riguardo non precisa in alcun se e quali possano essere gli accertamenti svolti dal Ministero, non può ritenersi che il MISE fosse tenuto a svolgere una istruttoria maggiormente approfondita, fino a doversi sincerare se, effettivamente e concretamente, si potesse escludere l'emersione di tratti di sovrapposizione tra le attività svolte dagli iscritti alla LAPET e quella dispiegata dal commercialista professionista regolarmente iscritto all'Ordine.

6. In ogni caso quanto al rapporto tra i dottori commercialisti e ragionieri con altri professionisti, vale osservare 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 i cui iscritti svolgono una o più di quelle attività (cfr. Tar Lazio, sentenza n. 3122 del 25.3.2009).

Vi sono quindi attività di assistenza e consulenza aziendale nelle materie commerciali, economiche, finanziarie e di ragioneria che non rientrano nell'ambito di quelle riservate ai soggetti iscritti ad albi o provvisti di specifica abilitazione.

7. Anzi più volte la Corte di Cassazione ha osservato che (in relazione al profilo dell'esercizio abusivo della professione) che la legge istitutiva della professione di dottore commercialista e ragioniere (di cui ai d.P.R. nn. 1067 e 1068 del 1953) e il D.lgs. n. 139/2005, che ha fondato il c.d Albo Unico dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, 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, salvo restando il limite comunque esistente previsto dall'art. 2, comma 6, della legge 4 del 2013, che impedisce esercitare ai non iscritti attività riservate in via esclusiva ai soggetti iscritti in albi od elenchi.

8. E' possibile concludere, quindi, che difficilmente un utente possa essere indotto ad affidare un incarico sulla sola base della mera iscrizione di un professionista ad una associazione, posto che molte attività (la redazione dei bilanci, la consulenza fiscale, la stesura delle dichiarazioni dei redditi, Iva, Irap, IMU, le pratiche presso la Camera di Commercio...) possono essere svolte anche da non iscritti agli ordini professionali, per cui su tali attività la legge n. 4/2013 non ha in alcun modo inciso. Fermo restando che chi svolge dette attività - non essendo iscritto ad un ordine professionale - deve comunque evidenziare che le esercita per titoli diversi dall'abilitazione, per tutelare l'affidamento dei terzi. Anzi, proprio la legge n. 4/2013 impone ai professionisti di evidenziare in ogni rapporto scritto con il cliente ed in ogni documento, il riferimento alla medesima legge e ciò proprio al fine di tutelare la clientela, come evidenziato dal Consiglio di Stato nella sentenza sopra richiamata.

9. Ciò posto, va comunque precisato che non spetta a questo giudice verificare se esista una vera o presunta sovrapposizione tra le attività esercitate dai dottori commercialisti ed esperti contabili, abilitati ed iscritti all'ordine nazionale, con quelle svolte dagli associati alla LAPET e dichiarate al MISE all'atto della presentazione della domanda.

E' pur vero che non può di certo negarsi una possibile sovrapposizione, attesi i labili confini che separano le attribuzioni tra le due categorie o, meglio, atteso il circoscritto ambito di attività riservate agli iscritti agli ordini professionali, tuttavia non compete a questo giudice stabilire i confini tra le due professioni, attività che è attribuita alle autorità competenti che potranno essere, di volta in volta, interessate per verificare l'esistenza di abusi ove un singolo associato trascenda i confini

previsti dalla legge, al di là delle proprie specifiche competenze e attribuzioni.

Con la logica conseguenza che il rapporto tra le varie professioni, ed in particolare tra quella del Dottore commercialista ed esperto contabile con quella del tributarista, rimane indifferente alla vicenda dell'iscrizione delle associazioni dei professionisti non organizzati in albi nell'elenco di cui alla legge 4.

10. Le predette considerazioni permettono di superare anche le eccezioni di illegittimità costituzionale sollevata nella memoria del 23.3.2021 del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili per violazione degli artt. 3, 5, 33, 41 e 97 Cost. e ribadite dal patrono dell'ordine ricorrente anche nel corso della udienza.

Come osservato in precedenza la legge n. 4/2013 tra i propri scopi presenta anche quello di incoraggiare le forme di associazionismo tra imprenditori o professionisti ai sensi dell'art.18 Cost., garantire la creazione e l'attuazione un ordinamento parallelo a quello delle professioni organizzate ai sensi dell'art. 41 Cost. quale forma di esplicazione della libera concorrenza, favorendo in tal modo l'utente/consumatore nell'ambito del "sistema delle professioni".

11. Per le ragioni esposte il ricorso deve essere respinto.

Sussistono, nondimeno, giusti motivi legati alla peculiarità della vicenda sottesa al presente contenzioso per disporre, ai sensi dell'art. 92 c.p.c., richiamato dall'art. 26, comma 1, c.p.a, l'integrale compensazione delle spese di giudizio tra le parti.

P.Q.M.

Il Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio (Sezione Terza Stralcio), definitivamente pronunciando sul ricorso, come in epigrafe proposto, lo respinge.

Spese compensate.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del giorno 23 aprile 2021, tenutasi mediante collegamento da remoto in videoconferenza, secondo quanto disposto dall'art. 25 del D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, con l'intervento dei magistrati:



Riccardo Savoia, Presidente

Vincenzo Blanda, Consigliere, Estensore

Francesca Ferrazzoli, Referendario

**L'ESTENSORE**

**Vincenzo Blanda**

**IL PRESIDENTE**

**Riccardo Savoia**

**IL SEGRETARIO**