

**Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili**

**RELAZIONE ILLUSTRATIVA**

**AL**

**CODICE DEONTOLOGICO DELLA PROFESSIONE  
DI DOTTORE COMMERCIALISTA  
ED ESPERTO CONTABILE  
approvato il 9 aprile 2008**

## LA DEONTOLOGIA

1. La deontologia organizza e controlla i principi di azione e di relazione della professione degli iscritti all'Albo dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili. L'espressione "deontologia" deriva dal greco "deon-ontos", ossia ciò che occorre fare, e "logos", ossia la scienza; pertanto, la deontologia è la scienza di ciò che occorre fare, la scienza dei doveri. Il termine deontologia trova particolare applicazione nel settore delle professioni; essa costituisce un corpus di regole e di doveri che sono alla base di una professione e del suo esercizio, indirizzati a coloro che ne fanno parte.
2. Il Codice fissa norme applicabili all'insieme dei professionisti, regolanti la loro responsabilità, il loro comportamento e le loro relazioni. La deontologia si focalizza sulla persona del professionista e sui principi che devono informare la sua azione; in tale contesto la stabilità delle regole deontologiche si contrappone all'evoluzione quasi permanente delle tecniche e delle prassi professionali, legata allo sviluppo delle conoscenze e delle tecnologie. La deontologia, in tal modo, viene a costituire l'espressione giuridica di necessità di ordine etico e tecnico di una professione che, a causa della sua natura e dei legami specifici che uniscono i suoi membri, deve essere organizzata adeguatamente.

## FONDAMENTO GIURIDICO

3. A norma dell'art. 29, lett. c), del decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139 ("**d.lgs. n. 139**"), il Consiglio Nazionale "*adotta ed aggiorna il codice deontologico della professione ...*"; a sua volta, l'art. 49, comma 1, del d.lgs. n. 139, dispone: "*Il procedimento disciplinare nei confronti degli iscritti nell'Albo è volto ad accertare la sussistenza della responsabilità disciplinare dell'incolpato per le azioni od omissioni che integrino violazione di norme di legge e regolamenti, del codice deontologico, o che siano comunque ritenute in contrasto con i doveri generali di dignità, probità e decoro, a tutela dell'interesse pubblico al corretto esercizio della professione*".
4. L'art. 50, comma 6, prevede: "*Il professionista è sottoposto a principio disciplinare anche per fatti non riguardanti l'attività professionale, qualora si riflettano sulla reputazione professionale o compromettano l'immagine e la dignità della categoria*".
5. Per la prima volta, rispetto ai previgenti ordinamenti professionali, la valenza cogente del Codice deontologico viene chiaramente affermata, in quanto fonte di precetti la cui inosservanza dà luogo all'applicazione della sanzione disciplinare. Il Consiglio Nazionale diviene quindi "legislatore", nel senso che egli è tenuto – per legge - a dar vita ad un *corpus* normativo (il codice deontologico, appunto) la cui applicazione avviene in parallelo con le norme dell'ordinamento statale, secondo la teoria della "pluralità di ordinamenti giuridici" ben descritta dal Kelsen e dal Santi Romano.
6. Sotto il profilo giuridico, in passato si riteneva che il codice deontologico potesse avere un effetto cogente di tipo sostanzialmente contrattualistico, ossia che desse luogo a norme di fonte contrattuale (un ideale contratto plurilaterale tra gli esercenti una professione), stipulato a mezzo dei suoi rappresentanti (il Consiglio Nazionale), di talché le sanzioni erano piuttosto da inquadrarsi come reazioni negozialmente previste in caso di inadempimento contrattuale e l'interpretazione delle norme deontologiche doveva seguire i canoni previsti per l'interpretazione del contratto, sulla base del disposto degli articoli 1362 e seguenti del

codice civile<sup>1</sup>. In altri termini, le norme del codice deontologico non avevano né la natura né le caratteristiche delle norme di legge, ma erano “espressione di poteri di auto-organizzazione degli ordini professionali”, tali da trarre la loro autorità, oltre che dalle consuetudini professionali, da norme che i suddetti ordini emanano per fissare gli obblighi di correttezza cui i propri iscritti devono attenersi e per regolare la propria funzione disciplinare.

7. Tale orientamento è stato successivamente superato da alcune sentenze della Suprema Corte<sup>2</sup>, la quale – recentissimamente – ha affermato a sezioni unite<sup>3</sup> che “le norme del codice disciplinare forense costituiscono fonti normative integrative del precetto legislativo, che attribuisce al Consiglio nazionale il potere disciplinare, con funzione di giurisdizione speciale appartenente all’ordinamento generale dello Stato, come tali interpretabili direttamente dalla Corte di legittimità”.
8. Secondo tale più recente orientamento, il codice deontologico contiene norme giuridiche, sia pure normalmente rilevanti nel solo ordinamento interno della professione che le ha approvate. Trattandosi di “norme giuridiche”, alla loro interpretazione si applica l’art. 12 delle preleggi. In tal senso, il codice deontologico assume valenza vincolante non solo per l’iscritto all’Ordine ma anche per l’Ordine stesso nell’esercizio del potere disciplinare e per il Consiglio Nazionale nella sua funzione di giudice disciplinare di appello.
9. Ne consegue che il potere di emanazione del codice deontologico si può inquadrare nell’ambito di “un processo di formazione legislativa, attraverso le determinazioni dell’autonomia collettiva, che assumono così, per volontà del legislatore, una funzione integrativa della norma legislativa in bianco”.
10. Da tale breve disamina discendono due importanti conseguenze: (i) da un lato, che attualmente non è più revocabile in dubbio che in caso di violazione delle norme del Codice deontologico sia applicabile qualsiasi sanzione disciplinare, fino alla radiazione; (ii) dall’altro, dato che il Codice deontologico incide su diritti soggettivi sorti sulla base di disposizioni di legge (quali il diritto di essere iscritto all’Albo e di esercitare la professione in conseguenza di ciò), le relative norme devono essere strettamente rispettose dei principi previsti dall’ordinamento giuridico, soprattutto in punto di legalità e di precisa identificazione dei fatti la cui violazione può dar luogo a sanzioni disciplinari.

## **IL CODICE DEONTOLOGICO**

11. L’istituzione della professione di Dottore commercialista ed Esperto contabile ha imposto di metter mano, con urgenza, al codice deontologico della professione, stante l’assenza di qualsivoglia norma deontologica a decorrere dal 1° gennaio 2008. Tale situazione ha dato luogo a due esigenze contrapposte: da un lato quella di rivisitare in profondità i contenuti del Codice, alla luce dell’evoluzione normativa italiana ed internazionale ed alla sua mutata valenza giuridica, come sopra precisato; dall’altro quella di dotare con urgenza la professione di un codice deontologico, disciplinando nel contempo i fatti accaduti dal 1° gennaio 2008 alla data di entrata in vigore del nuovo codice. La prima esigenza richiede notevole tempo per l’approfondimento delle varie questioni e l’analisi comparatistica delle

---

<sup>1</sup> Cfr. in tal senso, *ex plurimis*, Cass., sez. unite civili, 10 luglio 2003, n. 10482.

<sup>2</sup> Cfr. Cass. 23 marzo 2004, n. 5776 e Cass., 14 luglio 2004, n. 13078.

<sup>3</sup> Cfr. Cass., sez. unite civili, 20 dicembre 2007, n. 26810.

maggiori problematiche della professione; la seconda, all'opposto, richiede un intervento urgente per colmare il vuoto normativo venutosi a creare.

12. La soluzione individuata vede la redazione di un nuovo codice deontologico che si ispira ai previgenti codici dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri e Periti Commerciali, opportunamente modificati per tener conto delle nuove esigenze imposte dal mutato ordinamento professionale. Tale codice, elaborato nell'arco di pochi mesi, consente di dotare la professione, in via transitoria, di un riferimento normativo per il suo operare quotidiano.
13. Nel corso del 2008, invece, la nuova Commissione di studio del Consiglio Nazionale per la Deontologia inizierà i suoi lavori per la riforma organica del Codice deontologico, che risulterà arricchito di norme di dettaglio per l'esercizio delle diverse funzioni professionali. A tal fine, considerata la particolare valenza giuridica del documento, la procedura di approvazione del Codice, sarà la seguente:
  - (i) predisposizione di una prima bozza di Codice e di relazione illustrativa da parte della Commissione e sottoposizione della stessa al Consiglio Nazionale per l'approvazione preliminare (*Exposure draft*);
  - (ii) circolarizzazione della bozza agli Ordini locali, ai Ministeri, alle Università, alla CONSOB, all'Autorità garante della Concorrenza e del Mercato, alla Commissione europea e alle altre autorità ed istituzioni, nonché in genere al pubblico (mediante pubblicazione sul sito Internet del CNDCEC) con invito a formulare commenti entro un congruo termine;
  - (iii) disamina da parte della Commissione dei contributi pervenuti e relazione al Consiglio Nazionale;
  - (iv) esame finale della relazione da parte del Consiglio Nazionale e promulgazione del Codice.
14. Nella redazione del presente Codice, alla luce della più volte indicata natura giuridica dello stesso, si sono espunti i richiami a valori ed ideali della professione di carattere generale, formulando invece norme contenenti precetti, obblighi e divieti, tali da poter essere immediatamente percepibili nel loro contenuto cogente e di costituire un idoneo parametro per i procedimenti disciplinari. Tali valori ed ideali della professione potranno trovare spazio, in termini di enunciazione, in una "Carta dei valori", che potrà costituire la premessa in senso filosofico, ossia il fondamento, delle disposizioni del Codice deontologico, ma non ne formerà parte di esso in senso giuridico.

#### **ILLUSTRAZIONE DI SPECIFICHE DISPOSIZIONI DEL CODICE DEONTOLOGICO**

15. Le disposizioni del Codice, allo stato attuale, essendo per buona parte mutate da quelle previgenti, non necessitano di particolari commenti, se non quelli indicati nei paragrafi che seguono.
16. Quanto all'ambito applicativo del Codice, esso concerne gli iscritti alle sezioni A e B dell'Albo. Il Codice si applica anche ai tirocinanti: quanto ai principi generali, nei limiti in cui essi siano compatibili con il loro status, mentre il Codice contiene specifiche norme ad essi indirizzate. Si è ritenuto di estendere l'applicazione del Codice anche agli iscritti all'Elenco speciale dei non esercenti, nei limiti in cui ciò risulti applicabile nei loro confronti. Non vi è infatti dubbio che l'Elenco speciale sia parte dell'Albo, nel senso

generale previsto dagli articoli 34 e seguenti del decreto n. 139 del 2005, che ai suddetti iscritti all'elenco speciale il requisito della condotta irreprensibile stabilito dall'art. 36 sia condizione non solo per l'iscrizione nel medesimo ma anche condizione per la permanenza nello stesso, che il procedimento disciplinare possa essere avviato anche nei confronti degli iscritti all'elenco speciale, sia per violazioni di legge, sia per violazioni del codice deontologico.

17. E' stato innanzitutto chiarito che la giustificazione della regolamentazione professionale, delle competenze, delle prerogative e delle esclusive riposa nell'interesse pubblico che è sotteso nel corretto e competente esercizio della professione. L'interesse pubblico prevale quello individuale del cliente, allorché i due siano in conflitto. L'interesse pubblico impone altresì che il professionista, il quale venga a conoscenza di violazioni del codice deontologico da parte di colleghi, ne informi l'Ordine competente. Se ciò infatti non avvenisse, ciò potrebbe danneggiare il buon nome e la reputazione della professione nel suo complesso. Tale obbligo di reporting è parte dei fondamentali principi dei maggiori istituti europei di commercialisti.
18. In materia di indipendenza si è fatto riferimento alle norme di legge e alle disposizioni del Codice etico dell'IFAC. In attesa della riforma del codice deontologico, il Consiglio Nazionale adempie così – attraverso il suddetto generale rinvio – ai suoi obblighi di adesione all'IFAC; il nuovo codice recepirà invece in modo esplicito le norme sull'indipendenza in funzione delle diverse funzioni professionali.
19. In materia di assicurazione professionale, non si è ritenuto di poterne stabilire l'obbligatorietà, in quanto si sarebbe trattato di imporre una prestazione patrimoniale (il pagamento di un premio assicurativo) in violazione del principio di riserva di legge previsto dall'art. 23 Cost. Dal punto di vista deontologico, quindi, assumerà rilevanza il mancato risarcimento del danno, indipendentemente dal fatto che il professionista abbia o meno stipulato un'assicurazione per i rischi professionali; sarà quindi sottoposto a procedimento disciplinare sia chi, non assicuratosi, non sarà stato in grado di adempiere all'obbligo risarcitorio, sia chi, pur assicurandosi ma in modo insufficiente o inadeguato, si sia reso parimenti inadempiente.
20. Il divieto di assumere cointeressenze negli affari del cliente – alla luce dell'abolizione del divieto del patto di quota lite e della generale evoluzione della normativa – non è stato mantenuto nel suo carattere assoluto, ma solo funzionale al rispetto del requisito dell'integrità e dell'indipendenza professionale. Così, ad esempio, non sarà vietato acquistare alcune azioni di una società quotata nei confronti della quale il professionista presti la sua consulenza, a condizione ovviamente che il professionista non approfitti di notizie riservate acquisite nello svolgimento dell'incarico ovvero che il suo investimento non assorba una parte rilevante del suo patrimonio, tale da mettere in dubbio la sua indipendenza nei confronti della società a causa del significativo impegno patrimoniale assunto. Ovviamente, sono fatte salve le specifiche norme di maggior rigore imposte per la prestazione di particolari funzioni professionali (in particolare, si pensi al controllo legale dei conti).
21. Relativamente alla pubblicità, caduto il divieto assoluto della stessa, è stato posto quale unico limite quello dell'immagine della professione. Sarà quindi vietata, ad esempio, la vendita porta a porta di servizi professionali, direttamente svolta dal professionista o da suoi incaricati, collaboratori o intermediari.

- 22.** Quanto alla possibilità per il professionista di pattuire con il cliente compensi inferiori al minimo tariffario, è stato esplicitato che tale facoltà deve essere fatta nel rispetto delle norme generali sulla concorrenza. Inoltre, è comunque fatto obbligo al professionista di rispettare i principi dettati dal Codice in termini di qualità delle prestazioni professionali rese. La pattuizione di compensi sensibilmente inferiori ai minimi tariffari, di per sé legittima, può far sorgere il sospetto che la prestazione erogata non sia conforme ai livelli qualitativi imposti dal Codice deontologico. Ove l'Ordine locale dovesse ricevere un esposto in cui si dubita del livello di prestazione erogato da un professionista a causa della pattuizione di compensi sensibilmente ed insolitamente inferiori ai minimi tariffari, il Codice indica come l'onere della prova sia a carico del professionista nei cui confronti è stato presentato l'esposto.