INCOMPATIBILITÀ | **temi professionali**

INCOMPATIBILITÀ DEL DOTTORE COMMERCIALISTA ED ESPERTO CONTABILE: NUOVE LINEE GUIDA

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- APPROFONDIMENTI

Art. 4 D.Lgs. 28.06.2005, n. 139

La disciplina dell'incompatibilità con l'esercizio della professione di dottore commercialista ed esperto contabile è disposta dall'art. 4 D.Lgs. 28.06.2005, n. 139. Il principio generale è che l'incompatibilità sussiste solo rispetto all'esercizio concreto e fattuale dell'attività vietata (anche se non abituale o non prevalente), non per la mera titolarità di una qualifica o per la sola iscrizione a un albo. L'attività vietata più eclatante è quella di impresa.

La norma è molto scarna per cui la stessa viene integrata dalle periodiche Note Interpretative del CNDCEC (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili). Le ultime note interpretative risalivano al 2012. In data 13.01.2026, il CNDCEC ha pubblicato l'informativa n. 5 con cui ha reso noto che, il 18.12.2025 ha approvato il documento "*Note interpretative sulla disciplina delle incompatibilità ex art. 4 D.Lgs. 139/2005*", elaborato dalla Commissione di studio "Deontologia" nell'ambito dell'Area di delega "Compensi professionali e deontologia".

SCHEMA DI SINTESI

DISCIPLINA DELLA INCOMPATIBILITÀ DEL DOTTORE COMMERCIALISTA ED ESPERTO CONTABILE

⇨ Norma (art. 4 D.Lgs. 139/2005)

⇨ Ipotesi di incompatibilità espresse ⇨
- Professione di notaio.
- Professione di giornalista professionista.
- Attività di impresa, in nome proprio o altrui e, per proprio conto, di produzione di beni o servizi, intermediaria nella circolazione di beni o servizi, tra cui ogni tipologia di mediatore, di trasporto o spedizione, bancarie, assicurative o agricole, ovvero ausiliarie delle precedenti.
- Attività di appaltatore di servizio pubblico.
- Concessionario della riscossione di tributi.
- Attività di promotore finanziario.
- L'iscrizione nell'Albo non è consentita a tutti i soggetti ai quali, secondo gli ordinamenti loro applicabili, è vietato l'esercizio della libera professione (esempio: il dipendente pubblico a tempo pieno, salvo eccezioni).

⇨ Ipotesi di esclusione ⇨
- L'incompatibilità è esclusa qualora l'attività, svolta per conto proprio:
  - .. è diretta alla gestione patrimoniale, ad attività di mero godimento o conservative (ad esempio: società di locazione immobiliare e *liquidity company*);
  - .. in presenza di società di servizi strumentali o ausiliari all'esercizio della professione. Le note interpretative del consiglio nazionale prevedono la soglia del 20% rispetto al reddito complessivo (professionale + CED).
- L'incompatibilità è, altresì, esclusa qualora il professionista rivesta la carica di amministratore sulla base di uno specifico incarico professionale e per il perseguimento dell'interesse di colui che conferisce l'incarico. L'incarico di amministratore rientra tra le attività tipiche del commercialista.

⇨ Note interpretative diramate dal CNDCEC

⇨ Non sono leggi dello Stato ma di atti di indirizzo e di autoregolamentazione interna alla categoria.

⇨
- Le principali funzioni sono:
  - .. perseguire l'uniformità applicativa sul territorio nazionale;
  - .. chiarire norme di stretta interpretazione;
  - .. definire fattispecie complesse e "zone grigie".

Aggiornato al 5.10.2026 Centro Studi Castelli S.r.l.

Riproduzione vietata

APPROFONDIMENTI

17 CASISTICHE ELABORATE DALLE LINEE GUIDA

• Le Note interpretative sulla disciplina delle incompatibilità *ex* art. 4 D.Lgs. 139/2005 diramate il 13.01.2026 contemplano 17 casistiche tipiche che erano presenti anche nella precedente versione del 2012 ma che vengono qui aggiornate.

Tavola n. 1

	Caso		Esito	Note
1	Attività di impresa		Incompatibile	Si segnalano come rientranti in questa fattispecie i casi in cui l'iscritto, a scopo lucrativo, mette in contatto, per un interesse economico proprio, un cliente e terzi al fine di ricavarne una provvigione.
2	Socio di società semplice	Attività agricola iscritto IAP	Incompatibile	Si veda il tema dell'Attività d'impresa diretta alla gestione patrimoniale o di mero godimento o conservative.
		Attività professionale	Compatibile	La società semplice è una modalità alternativa allo studio associato per svolgere attività professionale.
3	Socio di S.n.c. regolare o irregolare		Incompatibile	Si tratta di una classica modalità per svolgere l'attività imprenditoriale.
4	Socio accomandatario di S.a.s. regolare o irregolare			
5	Socio accomandante di S.a.s.		Compatibile	Non è ammessa la procura per singolo affare.
6	Socio di società di capitali		Compatibile	Anche in relazione a partecipazioni rilevanti.
			Da valutare (si veda il caso n. 11)	Qualora si accerti che, di fatto, l'iscritto socio di società di capitali gestisca, amministri e liquidi attraverso prestanomi o fiduciari, ovvero in virtù di clausole statutarie che devolvano ai soci le decisioni in merito alla gran parte degli atti di gestione, la valutazione dovrà essere effettuata avendo riguardo a tali circostanze, sulla base dei criteri esposti al Caso 11.
			Incompatibile	Nel caso in cui si ingerisca in qualunque modo nella gestione della società, anche solo formulando direttive di indirizzo che alterino l'indipendenza di giudizio e l'autonomia che la legge assegna all'organo amministrativo.
7	Accomandatario di S.a.p.a.		Incompatibile	Nella società in accomandita per azioni la gestione dell'impresa è rimessa esclusivamente ai soci accomandatari, di diritto amministratori (art. 2455, c. 2 c.c.).
8	Accomandante di S.a.p.a.		Compatibile	La figura del socio accomandante, per definizione, non collima con l'esercizio dell'attività di impresa.
			Da valutare	Qualora si accerti che, di fatto, l'iscritto accomandante gestisca, amministri o liquidi attraverso prestanomi o fiduciari, la valutazione dovrà essere effettuata avendo riguardo al materiale esercizio e non alla veste formale della partecipazione societaria, con obbligo di ulteriore attivazione dei connessi procedimenti nelle competenti sedi giudiziarie e/o disciplinari.
9	Socio di società cooperative (artt. 2511 e ss. c.c.), mutue assicuratrici (artt. 2546 e ss. c.c.), società consortili (artt. 2615-*ter* ss. c.c.) e altri enti commerciali		Compatibile	Valgono tutte le considerazioni riportate al Caso 6 (in tema di socio di società di capitali).
10	Non socio, ma consigliere delegato o presidente o amministratore unico o liquidatore di società di capitali o di società ed enti di cui al caso 9 con ampi (o tutti) i poteri gestionali		Compatibile	• L'Ordine territoriale dovrà accertare che non siano comprovabili, in base a qualunque atto o documento acquisito: **a) un interesse economico prevalente** dell'iscritto, come definito al Caso 11 ("Iscritto all'albo socio con interesse economico prevalente in una società di capitali ovvero di società di cui al punto Caso 9 e contemporaneamente presidente, consigliere delegato, amministratore unico o liquidatore con ampi (o tutti) i poteri gestionali"); b) una **situazione di influenza dominante**, dimostrata da atti o fatti, che possono prescindere dal conforto di rapporti giuridici e/o di parentela o affinità. • In tali casi l'attività sarà considerata incompatibile.

Centro Studi Castelli S.r.l. Aggiornato al 5.10.2026
Riproduzione vietata

INCOMPATIBILITÀ | **temi professionali**

Tavola n. 1 (segue)

	Caso		Esito	Note	
11	Socio con interesse economico prevalente in una società di capitali ovvero di società di cui al caso 9 e contemporaneamente presidente, consigliere delegato, amministratore unico o liquidatore con ampi (o tutti) i poteri gestionali		Incompatibile	• L'interesse economico prevalente sussiste quando: .. sussiste influenza rilevante o notevole, anche quando la volontà è impeditiva della diversa volontà degli altri soci; .. controllo *ex* art. 2359 c.c.	
				Nota 1	• L'Ordine territoriale dovrà accertare che non siano comprovabili, in base a qualunque atto o documento acquisito: a) un interesse economico prevalente dell'iscritto; b) una situazione di influenza dominante, dimostrata da atti o fatti, che possono prescindere dal conforto di rapporti giuridici e/o di parentela o affinità. • In tali casi l'attività sarà considerata incompatibile.
				Nota 2	Per quanto riguarda l'incompatibilità con la carica di **consigliere con poteri limitati in società di capitali nelle quali il potere decisionale spetti al Consiglio di amministrazione** e solo taluni poteri vengano delegati ai consiglieri, questa è da ritenersi esclusa in ragione dell'influenza rilevante che il socio amministratore può esercitare. Infine, si deve ritenere compatibile la carica di **liquidatore**, a condizione però che la società non abbia adottato in alcun modo l'esercizio temporaneo delle attività d'impresa e, dunque, l'attività dell'iscritto abbia carattere meramente liquidatorio.
12	Iscritto all'albo socio unico di società di capitali illimitatamente responsabile		Compatibile	L'attività è compatibile in quanto il socio unico illimitatamente responsabile ai sensi dell'art. 2325, c. 2 c.c. e dell'art. 2462, c. 2 c.c., risponde solidalmente e in via subordinata alla previa escussione della società, delle obbligazioni assunte da quest'ultima nei confronti di terzi.	
			Incompatibile	Quando ad essa si abbini un concreto esercizio di attività d'impresa da parte dell'iscritto, attraverso poteri (di fatto o di diritto) gestori, ravvisandosi in tal caso un esercizio dell'attività d'impresa per conto proprio, fattispecie rientrante tra quelle incompatibili in base ai casi precedenti.	
13	Attività di revisione legale quale socio di società di capitali con poteri di gestione ampia o globale o di società di persone con responsabilità illimitata		Compatibile	Deriva dal chiaro disposto della Direttiva 2006/43/CE e dal D.Lgs. 27.01.2010, n. 39, i quali - sia per il principio di specialità, sia in quanto norme successive all'art. 4 *de quo* - chiaramente derogano alle disposizioni del D.Lgs. 139/2005.	
14	Attività fiduciaria quale socio di società di capitali con poteri di gestione ampia o globale o di società di persone con responsabilità illimitata				
15	Socio d'opera	Società di persone	Incompatibile	Salvo punto 5.3 specifico incarico professionale.	
		Società di capitali	Compatibile	Nel rispetto delle altre previsioni.	
16	Impresa familiare	Titolare	Incompatibile		
		Familiare	Compatibile		
17	Attività agricola		Compatibile	Mero godimento, ovvero meramente conservativa del fondo agricolo, come avviene per esempio nell'ipotesi in cui i prodotti agricoli siano rivenduti o conferiti esclusivamente per poter contribuire alle spese di manutenzione e conservazione del fondo agricolo.	
				Pertanto, non si ravvisa una condizione di incompatibilità qualora l'iscritto eserciti, in qualità di coltivatore diretto, l'attività di impresa agricola esclusivamente con funzioni di mero godimento o meramente conservativa del fondo agricolo.	
			Incompatibile	L'incompatibilità si rileva, invece, laddove la vendita o il conferimento dei prodotti agricoli - per quantità e fatturato - configura non già il recupero delle spese di manutenzione e conservazione del fondo, ma attività di impresa.	
				È ritenuto incompatibile l'esercizio di attività d'impresa agricola con l'esercizio dell'attività professionale laddove l'iscritto **rivesta la qualifica di imprenditore agricolo professionale (I.A.P.).**	

IPOTESI DI ESONERO DALLA INCOMPATIBILITÀ

Par. 5 Note interpretative

- Dall'esame svolto emerge che il professionista risulterebbe particolarmente limitato nella gestione di una società immobiliare (che non si configuri come una immobiliare di gestione) o di una società di servizi. In altre parole, alla luce dell'analisi condotta, l'iscritto non potrebbe essere socio unico e amministratore delegato di una S.r.l. che svolge attività immobiliare (di costruzione) o di centro servizi per lo studio in quanto si tratterebbe di una attività di impresa.
- Le Note interpretative prevedono delle specifiche previsioni derogatorie.

Aggiornato al 5.10.2026 Centro Studi Castelli S.r.l.
Riproduzione vietata

IPOTESI DI ESONERO DALLA INCOMPATIBILITÀ (segue)

Par. 5 Note interpretative

• Esclusione normativa (art. 4, c. 2 D.Lgs. 139/2005)

• L'incompatibilità è esclusa qualora l'attività, svolta per conto proprio, è diretta alla **gestione patrimoniale**, ad attività di **mero godimento o conservative**, nonché in presenza di **società di servizi strumentali o ausiliari all'esercizio della professione**, ovvero qualora il professionista rivesta la carica di **amministratore sulla base di uno specifico incarico professionale** e per il perseguimento dell'interesse di colui che conferisce l'incarico.

Nota metodologica
Le ipotesi di esclusione trovano applicazione in relazione alle società che ricadono nei casi di incompatibilità illustrati in precedenza. In sostanza, se l'incompatibilità non sussiste per un'attività imprenditoriale, la stessa non sussiste nemmeno per le società di godimento immobiliare e di servizi.
Esempi
• Il professionista è socio accomandante di una S.a.s. di gestione immobiliare; • Il professionista è socio di minoranza e amministratore di un CED. • In questi casi non viene esaminata l'ipotesi di esclusione in quanto l'incompatibilità non sussiste nemmeno se viene svolta l'attività di impresa commerciale (ad esempio una attività industriale).

5.1 Attività d'impresa diretta alla gestione patrimoniale o di mero godimento o conservativa

• L'attività è compatibile **se volta alla gestione patrimoniale immobiliare e mobiliare di pura gestione**. Non è ammessa la **compravendita di immobili, la costruzione, attività di B&B o di affitta camere**. In sostanza, in relazione alla gestione immobiliare, il professionista può svolgere una attività di locazione immobiliare, di gestione di terreni senza essere IAP. In relazione alla gestione mobiliare, il professionista può svolgere, ad esempio, attività di gestione di liquidità, in forma individuale o societaria, sia statica che dinamica (es. *liquidity company*).

5.2 Attività d'impresa riguardante società di servizi strumentali o ausiliari all'esercizio della professione

Esempio
Società di mezzi: tenuta contabilità, domiciliazione, segreteria, paghe e simili. Si tratta delle c.d. attività prive di particolare contenuto intellettuale.
Casi di compatibilità
• Se l'unico cliente è il professionista, in questo caso la società è per definizione ausiliaria allo svolgimento della professione. • Fatturato professionista o quota fatturato studio o STP prevalente rispetto a quota fatturato società di servizi al netto di quanto fatturato al professionista: ‥ con le vecchie note interpretative la prevalenza si valutava con la soglia del 50%, con le nuove note interpretative la prevalenza si valutava con la soglia del 20%; ‥ qualora fosse accertato che la parte di fatturato della società di servizi strumentali o ausiliari riferibile all'iscritto, cosi come sopra determinata, **fosse superiore al 20%** del proprio fatturato professionale (di cui alla posizione Iva individuale e/o alla quota spettante del fatturato dello studio associato e/o STP), i servizi offerti da detta società non sarebbero qualificabili come "strumentali" o "ausiliari" e la causa di esclusione di cui trattasi non sarebbe applicabile. • Informativa n. 70/2026: chiarimenti su: ‥ criterio di calcolo della soglia del 20% per le società di servizi/CED; ‥ corretta decorrenza e applicazione della disciplina transitoria.

5.3 Qualora il professionista rivesta la carica di amministratore sulla base di uno specifico incarico professionale e per il perseguimento dell'interesse di colui che conferisce l'incarico

• L'assunzione di incarichi di amministrazione rientra tra le attività tipiche del dottore commercialista.
• Il discrimine tra attività consentita e vietata, quindi, è stato ricondotto al concetto di amministrazione su mandato ricevuto dal cliente in considerazione della propria specifica competenza professionale, in contrapposizione con l'amministrazione di società svolta a soli fini imprenditoriali per soddisfare un interesse imprenditoriale proprio.
• Utili elementi probatori per giustificare il mandato:
‥ mandato specifico scritto conferito dal cliente;
‥ mandato fiduciario con data certa;
‥ parcellazione dei compensi;
‥ mancata attribuzione di utili o dividendi (o rinuncia agli stessi) o loro assegnazione in misura non significativa e materiale per i fini sopra esposti;
‥ assenza di un reale o concreto interesse imprenditoriale dell'iscritto;
‥ partecipazione in misura del tutto irrilevante al capitale della società;
‥ situazioni temporanee di estrema urgenza e impossibilità ad agire diversamente in assenza dei criteri sopra esposti, come nelle ipotesi di successione, eredità, donazioni, divorzi e simili. Si intende come situazione temporanea un periodo non superiore a 3 anni.

Centro Studi Castelli S.r.l. Aggiornato al 5.10.2026
Riproduzione vietata

INCOMPATIBILITÀ | **temi professionali**

DISCIPLINA TRANSITORIA RELATIVA ALLA INCOMPATIBILITÀ DELLA SOCIETÀ DI SERVIZI

- Come si è avuto modo di illustrare, a partire dal 2026 la soglia per valutare la prevalenza del fatturato professionale rispetto a quello del CED è scesa dal 50% al 20%. Ciò rende più difficile inserire l'attività di servizi nell'alveo delle attività ausiliarie all'esercizio della professione. L'Informativa n. 72/2026 è corredata di un foglio elettronico che propone degli esempi di calcolo della disciplina transitoria, che qui proponiamo per l'anno 2026 e l'anno 2029.

DISCIPLINA TRANSITORIA

- In relazione alla società di servizi la soglia del 20% entrerà in vigore gradualmente a partire dal 2026. A partire dal 2026 verranno considerati 4 anni invece dei 5 previsti precedentemente ed invece dei 3 previsti a regime.

Sintesi			
Anno	**Periodo di rilevazione**	**Quota**	
Primo: 2026	Quadriennale	20% fatturato anno in corso/50% precedenti	Fase transitoria
Secondo: 2027	Quadriennale	20% fatturato ultimi 2 anni/50% primi 2 anni	
Terzo: 2028	Quadriennale	20% fatturato ultimi 3 anni/50% primo anno	
Quarto: 2029	Triennale	20% fatturato per tutte le annualità	Fase a regime

Tavola n. 2 — **Conteggi anno 2026**

		2023	2024	2025	2026		
Fatturato Individuale	+	100.000,00	110.000,00	90.000,00	120.000,00		• Si deve sommare il fatturato professionale: .. individuale; .. da studio associato; .. da STP e si calcola la media del quadriennio.
Fatturato Studio Associato (pro quota)	+	50.000,00	60.000,00	70.000,00	80.000,00		
Fatturato STP (pro quota)	+	50.000,00	40.000,00	30.000,00	40.000,00	**Media**	
Fatturato Professionale Complessivo (A)	=	**200.000,00**	**210.000,00**	**190.000,00**	**240.000,00**	**210.000,00**	
		2023	2024	2025	2026		
Fatturato complessivo **lordo** società di servizi	+	200.000,00	210.000,00	220.000,00	230.000,00		• Si calcola il fatturato del CED: .. il fatturato deve essere depurato della quota diretta al professionista o allo studio o alla Stp cui partecipa; .. deve essere ragguagliato alla quota di possesso alla società di servizi.
Fatturato società verso professionista e/o Studio Ass. e/o STP partecipata	-	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00		
Fatturato società di servizi netto riferito al professionista (B)	+	180.000,00	190.000,00	200.000,00	210.000,00		
Percentuale partecipazione professionista alla società di servizi	%	55,00%	55,00%	55,00%	55,00%	**Media**	
Fatturato società di servizi di riferimento calcolo (C)	=	**99.000,00**	**104.500,00**	**110.000,00**	**115.500,00**	**107.250,00**	
		2023	**2024**	**2025**	**2026**		
Fatturato Professionale Complessivo (A)	+	200.000,00	210.000,00	190.000,00	240.000,00		Fatturato professionale riferibile all'iscritto
Fatturato società di servizi riferito al professionista (C)	+	99.000,00	104.500,00	110.000,00	115.500,00		Fatturato CED riferibile all'iscritto
Fatturato Complessivo dell'iscritto (A+C)	=	299.000,00	314.500,00	300.000,00	355.500,00		Somma del fatturato professionale e CED
Percentuale per calcolo (%)	%	50,00%	50,00%	50,00%	20,00%	**Media**	Incidenza fatturato CED applicabile a seconda degli anni
Fatturato imputabile al professionista per calcolo	=	**149.500,00**	**157.250,00**	**150.000,00**	**71.100,00**	**131.962,50**	Fatturato CED massimo tollerato
						Media	
Fatturato società di servizi riferito al professionista		**99.000,00**	**104.500,00**	**110.000,00**	**115.500,00**	**107.250,00**	Fatturato effettivo
Esito verifica		Entro %	Entro %	Entro %	Oltre %	**Compatibile**	Confronto tra effettivo e tollerabile
	Il professionista risulta compatibile in quanto il confronto va operato sulla media.						

Aggiornato al 5.10.2026 Centro Studi Castelli S.r.l.
Riproduzione vietata

Tavola n. 3 **Conteggi anno 2029**

		2027	2028	2029		
Fatturato individuale	+	110.000,00	100.000,00	90.000,00		• Si deve sommare il fatturato professionale: .. individuale; .. da studio associato; .. da STP. • Si calcola la media del triennio perchè la norma è a regime.
Fatturato Studio Associato (pro quota)	+	100.000,00	120.000,00	130.000,00		
Fatturato STP (pro quota)	+	35.000,00	40.000,00	30.000,00	**Media**	
Fatturato Professionale Complessivo (A)	=	**245.000,00**	**260.000,00**	**250.000,00**	**251.666,67**	
		2027	**2028**	**2029**		
Fatturato complessivo **lordo** società di servizi	+	250.000,00	260.000,00	240.000,00		• Si calcola il fatturato del CED: .. il fatturato deve essere depurato della quota diretta al professionista o allo studio o alla STP cui partecipa; .. il fatturato deve essere ragguagliato alla quota di possesso.
Fatturato società verso profession. e/o S.A. e/o STP partecipata	-	30.000,00	30.000,00	30.000,00		
Fatturato società di servizi **netto** riferito al professionista (B)	+	220.000,00	230.000,00	210.000,00		
Percentuale partecipazione professionista alla società di servizi	%	55,00%	55,00%	55,00%	**Media**	
Fatturato società di servizi di riferimento calcolo (C)	=	**121.000,00**	**126.500,00**	**115.500,00**	**121.000,00**	
		2027	**2028**	**2029**		
Fatturato Professionale Complessivo (A)	+	245.000,00	260.000,00	250.000,00		Fatturato professionale riferibile all'iscritto
Fatturato società di servizi riferito al professionista (C)	+	121.000,00	126.500,00	115.500,00		Fatturato CED riferibile all'iscritto
Fatturato Complessivo dell'iscritto (A+C)	=	**366.000,00**	**386.500,00**	**365.500,00**		Somma del fatturato professionale e CED
Percentuale per calcolo (%)	%	**20,00%**	**20,00%**	**20,00%**	**Media**	Incidenza fatturato CED applicabile a seconda degli anni
Fatturato imputabile al professionista per calcolo	=	**73.200,00**	**77.300,00**	**73.100,00**	**74.533,33**	Fatturato CED massimo tollerato
					Media	
Fatturato società di servizi riferito al professionista		**121.000,00**	**126.500,00**	**115.500,00**	**121.000,00**	Fatturato effettivo
Esito verifica		Oltre %	Oltre %	Oltre %	**Incompatibile**	Confronto tra effettivo e tollerabile
		Il professionista risulta incompatibile in quanto il confronto va operato sulla media.				

Centro Studi Castelli S.r.l. Aggiornato al 5.10.2026
Riproduzione vietata