



**UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”**

Corso di Laurea Magistrale in Economia e Management
Indirizzo Economia e Diritto d'Impresa

**L'EVOLUZIONE DELLA PROFESSIONE DEL
COMMERCIALISTA**

THE DEVELOPMENT OF THE ACCOUNTING PROFESSION

Relatore:
Prof. Antonio Acquaroli

Rapporto Finale di:
Filippo Zampini

Anno Accademico 2019/2020

INDICE:

INTRODUZIONE	- 1 -
1 - ALLE ORIGINI DELLA CONTABILITA'	- 3 -
2 - “SUMMA DE ARITHMETICA, GEOMETRICA, PROPORZIONI ET PROPORTIONALITATE”	- 9 -
2.1- MATEMATICA	- 10 -
2.2- CONTABILITA' E FINANZA	- 12 -
3 - REPUBBLICA DI VENEZIA: CONSIGLIO DEI DIECI ISTITUISCE IL COLLEGIO DE' RASONATI (1581)	- 14 -
4 - DUCATO DI MILANO: VIENE ISTITUITO IL COLLEGIO DEI RAGONATI (1742)	- 20 -
5 - NAPOLEONE BONAPARTE: REGOLAMENTA LA PROFESSIONE DEL PUBBLICO RAGIONIERE (1805)	- 24 -
6 - ROMA I° CONGRESSO RAGIONIERI (1879)	- 27 -
7 - LEGGE 15 LUGLIO 1906 N. 327, ORDINAMENTO DELLA PROFESSIONE DI RAGIONIERE	- 31 -
8 - D.P.R. 27 OTTOBRE 1953 N. 1067 E N. 1068	- 35 -

9 - LEGGE 24 FEBBRAIO 2005 N. 34: ISTITUZIONE DELL'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI	- 38 -
10 - D. LGS. 28 GIUGNO 2005 N. 139: COSTITUZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI COTABILI	- 45 -
11 - CNDCEC: IL NUOVO CODICE DEONTOLOGICO PER I DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI	- 50 -
11.1- LA DEONTOLOGIA DEL COMMERCIALISTA NELLE PROCEDURE CONSORSUALI	- 62 -
11.1.1- Profili deontologici dell'incarico di curatore fallimentare	- 64 -
11.1.2- Altri incarichi nell'ambito delle procedure concorsuali	- 78 -
11.1.3- La responsabilità disciplinare.....	- 81 -
12 - L'IMPORTANZA DEI VALORI E DEL RISPETTO PER SCONFINGERE LA CORRUZIONE.....	- 84 -
13 - IL (DIS)ORDINE DELLA PROFESSIONE CONTABILE.....	- 101 -
CONCLUSIONI.....	- 105 -
BIBLIOGRAFIA.....	- 110 -

INTRODUZIONE

Ricostruire e ripercorrere le varie tappe della storia dalla nascita alla trasformazione delle professioni economiche e contabili in Italia, attraverso quei cambiamenti nei secoli che hanno delineato i profili professionali di chi oggi si occupa di consulenza economica e fiscale, rappresenta un affascinante viaggio nel tempo.

In questo percorso, verranno descritti i momenti più importanti: dalle origini riconducibili al Medioevo alla nascita della nazione moderna, alle ultime riforme della formazione accademica, analizzando come si sono evolute le discipline contabili, ciò che ha subito profondi mutamenti nel tempo, la cultura economica e molti altri aspetti ad essa correlati.

Dalla semplice locuzione "far di conto" alla consulenza economica, finanziaria e fiscale nel mercato globale dei nostri tempi, sono i due estremi che danno il senso dell'evoluzione dei professionisti economico-contabili, i loro cambiamenti, accompagnati dalla crescita economica e dello status sociale.

È indubbio che l'evoluzione delle professioni economico-contabili ha svolto un ruolo chiave, dando un contributo indiscutibile alla modernizzazione.

Soffermarsi su ciò che è stato il passato e che costituisce il nostro patrimonio culturale, rappresenta un'interessante opportunità, che diventa ancor più importante se induce ad una riflessione sulla condizione presente e sulle prospettive future della

professione del lavoro intellettuale nella sua accezione più ampia, il cui valore, anche nell'interesse della collettività, deve essere riconosciuto e difeso.
È questo il contributo che si prefigge di raggiungere il presente lavoro.

CAPITOLO 1

ALLE ORIGINI DELLA CONTABILITA'

La parola "calcolo" deriva dal latino "calculus", una piccola pietra (sassolino) usata per le operazioni di "conteggio".

Le sue prime tracce si possono far risalire a circa 30.000 anni fa e sono state scolpite da ossa intagliate con tacche, che si ritiene possano indicare un qualche tipo di conteggio.

Al di là della preistoria, la prima forma di registrazione di eventi amministrativi legati alla gestione delle risorse economiche o il primo esempio di registrazioni contabili, può essere fatta risalire al 3.000 A.C., con riferimento alla civiltà mesopotamica appartenente ai Sumeri e agli Accadici.

Soprattutto nelle iscrizioni della dinastia "Ur" nel terzo millennio A.C. è stato possibile rinvenire la testimonianza di veri e propri "conti" tenuti "a sezioni sovrapposte", vale a dire con una tecnica di registrazione delle poste positive e delle corrispondenti poste negative, nella parte rispettivamente superiore ed inferiore della medesima tavoletta, sistema analogo a quello che sarà adottato oltre tremila anni dopo dai "ragionieri" italiani del Medioevo.

Le iscrizioni rinvenute in Mesopotamia mostrano che gli antichi popoli del Vicino Oriente avevano familiarità con i concetti di inventario, bilancio e controllo contabile.

Esisteva anche il “*Codice di Hammurabi*”, la cui storia può essere fatta risalire al 1.800 A.C. circa, che conteneva specifiche previsioni in materia di regole contabili, alle quali erano dedicati i paragrafi da 100 a 105 dell’antica raccolta legislativa.

Le ricerche archeologiche hanno fatto emergere le prime testimonianze delle attività di revisione contabile, definite oggi con il termine “*Auditing*”, che si possono fare risalire alla civiltà sumerica dei periodi di “*Lagash*” e della *terza dinastia di Ur*.

In effetti, è stato dimostrato che molte tavolette di argilla risalenti al 2.000 A.C. recanti una minuziosa contabilità applicata al controllo delle proprietà fondiarie, delle entrate, delle uscite e degli altri affari del tempio, venissero sottoposte ad una attenta procedura di “revisione” diretta a riscontrare l’esattezza dei conteggi.

Dalla preparazione della tavola e dalla verifica della riconciliazione, dopo un periodo di tempo, le relative tavolette venivano riposte in cassette o pentole di terracotta o in ceste di vimini. Questi contenitori venivano chiusi con coperchi e fermati da una corda con un'estremità contrassegnata, come sigilli ed etichette.

Una volta chiusi questi contenitori mediante verifica e revisione dei vari conti in essi contenuti, venivano conservati in archivi.

Quasi contemporaneamente alla prima civiltà mesopotamica, nell'antico Egitto del “*Faraone Menes*” (3.100 A.C.), gli scribi usavano stili di colore chiaro per fare annotazioni al fine di registrare le entrate e le spese del monarca.

La crescente complessità della struttura di governo, richiedeva la necessità di migliorare continuamente le registrazioni contabili e le bozze di documenti simili alle previsioni moderne e ai bilanci finali.

Nel mondo egiziano, la contabilità è oggetto di insegnamento scolastico, come testimonia il ritrovamento del testo dottrinale “Papyrus” di Rhind, che è ora conservato al British Museum e la sua storia può essere fatta risalire al re Hyksos Aphophis (1.650 A.C. circa).

Il papiro, acquisito dall’antiquario scozzese Henry Rhind nel 1858 a Luxor, è il più esteso papiro egizio di argomento matematico giunto fino ai nostri tempi e potrebbe essere considerato un lontano antenato dei manuali di aritmetica e di tenuta dei libri contabili.

Un altro esempio di antichi documenti contabili si può trovare negli scavi di Ebla (ora Tell Mardikh nel nord della Siria, a circa 60 km da Aleppo), dove sono presenti migliaia di tavolette di argilla cotta risalenti al XXIV secolo A.C., la maggior parte (circa 80%), contengono testi sulla gestione del palazzo, entrate e uscite di magazzini, alla resa dei campi e all’allevamento.

Anche i Fenici, popolo insediato nei pressi del Libano fin dal XXI sec. A.C., erano dotati di un complesso ordinamento amministrativo e contabile ed hanno tramandato numerosi documenti contabili su marmo, metallo ed avorio.

Sono riusciti ad elaborare e compilare un vero e proprio sistema di tenuta dei libri contabili, che venivano utilizzati da diversi operatori economici (singoli commercianti e imprese collettive) per gestire vari tipi di attività (navigazione, metallurgia, tessile, vetro, ecc.).

Nelle principali città furono istituiti archivi speciali che contenevano annuari e tutti i documenti amministrativi relativi alle politiche economiche e agli affari interni. Le funzioni svolte da questi documenti sono simili a quelle tipiche delle moderne "Camere di Commercio" e "Registro delle imprese", poiché ogni operatore presentava i documenti relativi allo stato della propria attività anno per anno, un documento relativo alla propria situazione aziendale, con uno schema dal quale risultavano entrate e uscite, profitti e perdite, attivo e passivo, vale a dire la completa e tipica informativa di bilancio che veniva così resa possibile a tutte le parti interessate, oggi definiti "stakeholder".

Presso l'antico popolo ebraico, le funzioni contabili erano affidate alla "tribù israelitica dei Leviti", svolte come parte del regolare sistema amministrativo.

Infatti, nel libro dell'Ecclesiastico (Capitolo XLII, Verso 7), possiamo ritrovare la seguente affermazione: *"tutte le cose che darai, còntale e pèsale; e scrivi al libro quel che dai e quel che ricevi"*¹.

Infine, il primo esempio di letteratura contabile appartiene all'antica civiltà indiana, "Arthashastra" di Kautilya.

Trattasi del primo trattato di scienza politica, economica e contabile dello Stato, risalente al 321 A.C. e attribuito a Kautilya, consigliere di Chandragupta Maurya, il sovrano fondatore dell'Impero Maurya (321-298 A.C.), ritenuto il più grande e potente impero politico e militare dell'antica India.

Il termine "shastra" può essere tradotto come "trattato" e il termine "artha" può essere inteso come "politica, governo e finanza". L'opera è scritta sotto forma di prosa, suddivisa in 150 capitoli e 180 sezioni, e offre approfondimenti ampi e dettagliati su preventivi, bilanci e revisione contabile.

Il trattato delinea un inaspettato sistema di contabilità pubblica moderna perché evidenzia una comprensione completa dei principi generali della preparazione dei documenti contabili e una profonda comprensione della diversa natura del progetto, e fa una chiara distinzione tra gli aspetti patrimoniali e gli aspetti economici della gestione. Infine, l'opera riporta una sezione dedicata alle sanzioni comminate in

¹All'interno del libro dell'Ecclesiastico, Capitolo XLII verso 7, nella sezione "Azioni di cui ci si può vantare," è possibile rinvenire le prime indicazioni su come aggiornare ciò che entra e ciò che esce.

caso di irregolare tenuta della contabilità; a tal fine, era prevista una verifica mensile nell'ambito di un'attività di “*auditing*” in cui veniva sottoposta a controllo e revisione la correttezza del lavoro svolto dai funzionari contabili che, chiamati a “rendere il conto” ed a versare quanto dovuto alle casse del tesoro, venivano esaminati da altri funzionari “*auditors*” che, a loro volta potevano essere sanzionati in caso di irregolare svolgimento dell'incarico.

Il sistema di contabilità pubblica nell'antica India era talmente sviluppato che, secondo alcuni studiosi, nel settore della contabilità privata poteva essere già in uso all'epoca il sistema della partita doppia che invece, l'interpretazione prevalente, ritiene risalire al successivo periodo di Luca Pacioli (1445 -1517 D.C.), considerato il fondatore della Ragioneria.

CAPITOLO 2

“SUMMA DE ARITHMETICA, GEOMETRICA, PROPORTIONI ET PROPORTIONALITATE”

Grazie al lavoro del professore di matematica Pacioli, l'opera “*Summa de Arithmetica*” può essere considerata come libro di testo e di riferimento per gli studenti di matematica ed economia, soprattutto tra la classe media, del nord Italia nel XVI secolo.

Il testo fu pubblicato originariamente a Venezia nel 1494 da Paganino Paganini, mentre la seconda edizione dello stesso fu pubblicata a Toscolano nel 1523.

Sebbene l'opera contenga poche o nessuna opera matematica originale di Pacioli, è il testo matematico più completo mai scritto all'epoca. La sua completezza e chiarezza (e la mancanza di altre stampe simili) ne fecero un punto di riferimento fondamentale per i matematici europei per tutto il XVI secolo e oltre.

La reputazione della “*Summa*” permise a Pacioli di ottenere l'invito del matematico e intellettuale ispirato Ludovico Sforza, intellettuale duca di Milano, che gli diede la possibilità di insegnare matematica a Palazzo Ducale.

Pacioli fece amicizia e collaborò anche con Leonardo da Vinci.

Questo libro segnò anche l'inizio del movimento algebrico del XVI secolo, seguendo il modello geometrico classico greco stabilito da Euclide per la ricerca e lo sviluppo di argomenti logici e teoremi.

Nel primo esempio stampato contiene una serie di segni più e meno che sono diventati lo standard nella matematica del Rinascimento italiano: *'p'* con una tilde sopra (\bar{p}) per "più" e *'m'* con una tilde (\bar{m}) per "meno".

L'asserzione (errata) di Pacioli nella "*Summa*" secondo cui non esisteva una soluzione generale alle equazioni cubiche, aiutava a rendere popolare il problema.

Nel 1994, per commemorare i 500 anni dalla prima emissione, la Zecca Nazionale stampò francobolli con immagini di Pacioli durante l'attività didattica su disegno di Ugo Pernazza.

Il libro è diviso in due parti, una parte è dedicata alla matematica e all'algebra e l'altra parte è dedicata alla contabilità con la partita doppia.

2.1- MATEMATICA

La parte dedicata alla matematica si divide in *ractatus* per l'aritmetica e *capitula* per la geometria. Questo testo è il primo lavoro scritto sull'algebra in volgare, precisamente in lingua italiana con molti vocaboli in dialetto veneziano, e comprende la prima descrizione pubblicata del sistema di contabilità in partita doppia. Stabili un nuovo metodo di scrittura algebrica e la sua influenza sul

successivo sviluppo e standardizzazione dei metodi contabili professionali fu così grande, che Pacioli è talvolta chiamato il "padre della contabilità".

La prima edizione del "*Summa de arithmetica*" è composta da dieci capitoli, che coprono una serie di argomenti di matematica e che ricomprendono essenzialmente tutta la matematica del Rinascimento.

I primi sette capitoli formano un riassunto dell'aritmetica in 222 pagine.

L'ottavo capitolo spiega l'algebra in 78 pagine.

Il nono capitolo discute vari argomenti inerenti alle imprese e il commercio, tra cui il baratto, le cambiali, i pesi e le misure e la contabilità, in 150 pagine.

Il decimo e ultimo capitolo descrive la geometria pratica (inclusa la trigonometria di base) in 151 pagine.

L'opera è dedicata a Guidobaldo da Montefeltro, Duca di Urbino, il patrono delle arti, che Pacioli incontrò a Roma alcuni anni prima.

Il contenuto matematico del libro, attinge alle tradizioni delle *scuole di abaco* (o *abbaco*) del nord Italia rinascimentale, dove i figli dei mercanti e della borghesia studiavano l'aritmetica del modello costruito dal "Liber Abbaci" di Leonardo Fibonacci (trattato di argomento matematico scritto in latino medievale nel 1202 dal matematico pisano Leonardo Fibonacci).

L'enfasi di questa tradizione si basa su semplici calcoli utilizzando il sistema numerico indù-arabo, sviluppato attraverso l'esposizione di un gran numero di

domande a titolo di esempio e casi di studio, provenienti principalmente da affari svolti e commercio.

Il lavoro di Pacioli è svolto anche attraverso esempi, ma anche attraverso riferimenti a principi generali, assiomi e prove logiche per avanzare argomenti sull'efficacia delle sue soluzioni.

Il nuovo metodo iniziò così a reintegrare progressivamente i metodi logici della geometria greca classica nell'algebra medievale.

2.2- CONTABILITA' E FINANZA

Nella Parte prima costituita dalla *Distinctio Nona-Tractatus XI*, è contenuto il *Tractatus de computis et scripturis* (che è un insieme di norme che regolano la tecnica delle scritture doppie), mentre nella *Distinctio Octava-Tractatus Sextus* (al foglio 149) sono elencati otto tipi di equazioni di grado superiore al secondo, di cui due dichiarati impossibili, risolti successivamente da Niccolò Tartaglia.

All'interno del capitolo sugli affari, la sezione dal titolo *Particularis de computis et scripturis* (Dettagli di calcolo e registrazione) descrive i metodi di contabilità allora in uso tra i commercianti del nord Italia, tra cui contabilità a partita doppia, bilanci di prova, bilanci e altri strumenti ancora impiegati da contabili professionisti.

Il capitolo aziendale introduce anche la *Regola del 72* per la previsione del valore futuro di un investimento, anticipando lo sviluppo del logaritmo di oltre un secolo.

Queste tecnologie non provenivano da Pacioli, che si è limitato a registrare e spiegare le migliori pratiche consolidate degli uomini d'affari nella regione. Tuttavia, il ruolo di "*Summa*" nel regolare e diffondere metodi contabili professionali, ha fatto guadagnare a Pacioli la reputazione di "padre della contabilità".

CAPITOLO 3

REPUBBLICA DI VENEZIA: CONSIGLIO DEI DIECI ISTITUISCE IL COLLEGIO DE' RASONATI (1581)

Nella Repubblica di Venezia il consiglio dei Dieci, con Decreto 11 dicembre 1581 istituisce il Collegio dei Rasonati. Leggendo il suddetto decreto si evince chiaramente il motivo per cui la Serenissima regolamenta questa professione, imponendo una severa selezione sia dal punto di vista morale che dal punto di vista della preparazione.

La Repubblica di Venezia aveva intenzione di formare un corpo professionale per l'organizzazione degli uffici pubblici e per dare un ordine sistematico alla documentazione dello Stato.

Nel XVI secolo i territori della Serenissima si estendevano anche in oriente: nella penisola del Peloponneso (all'ora Morea), nell'isola di Cipro, e nella città di Candia.

Il sistema della riscossione tributaria era articolato, il sistema del trasporto del denaro era lento ed i documenti accompagnatori erano complessi e non uniformi. Anche le spese di Stato non erano ben regolamentate e spesso si verificava che l'utilizzo del denaro pubblico non lasciava alcuna traccia documentale o i documenti presentati erano privi di congruità.

Anche in questo caso l'esigenza di regolamentare la professione del ragioniere, nasce dall'esigenza di impiegare le conoscenze di questi uomini di esperienza, all'interno dei pubblici uffici.

Si pensa, inoltre, che l'intenzione dei saggi della repubblica di Venezia era quella di dotarsi di funzionari anche di provata affidabilità morale, per creare un freno alla corruzione ed ai clientelismi, al fine di evitare sciupio di denaro pubblico, spesso utilizzato con troppa leggerezza e non sempre indirizzato verso gli interessi della Repubblica.

In proposito, particolare interesse, si può riscontrare nel periodo finale del primo comma del decreto di istituzione: il consiglio dei 10 ravvisa l'importanza di inserire nell'apparato pubblico un nuovo ufficio "*principalissimo*", da affiancare ad un ministero, con funzioni di gestione delle entrate e delle uscite, al vertice del quale nominare un funzionario scelto tra quelli che avevano avuto titolo per essere ammessi nel "*Collegio dei Rasonati*".

Nel 1596 la disciplina del collegio passò dal Consiglio dei Dieci al Senato.

Questo portò il numero dei collegiati da venticinque a cinquanta e rese più rigorosa l'ammissione, prescrivendo alcuni requisiti di carattere personale ed altri di carattere professionale, tra i primi dei quali l'aver compiuto i 24 anni e l'obbligo della residenza continuata nella Repubblica di Venezia: da dieci anni per i sudditi del regno, da quindici anni per i forestieri.

I requisiti professionali per l'ammissione erano molto rigidi, giustificati dal fatto che allora non c'erano scuole né studi appositi per la carriera di ragioniere.

Il candidato doveva dimostrare di aver svolto pratica professionale presso un pubblico ragioniere per almeno sei anni e successivamente superare diversi giudizi: il primo davanti una commissione giudicatrice, composta da almeno quarantacinque ragionieri, che valutavano i requisiti di ammissione.

Ottenuto il parere favorevole di almeno i due terzi dei componenti della commissione, il candidato veniva sottoposto ad un esame rigoroso davanti un collegio di quindici ragionieri, nonché ad un altro esame davanti i revisori e i regolatori delle scritture.

Inoltre erano ammessi solamente coloro che non avessero svolto in precedenza attività commerciale.

Benché lo scopo principale non era quello di proteggere la professione del ragioniere, l'istituzione del *Collegio di Venezia* prevedeva che fuori dagli uffici pubblici egli poteva assistere l'opera di altri professionisti e questo avveniva in particolare con quella dei *notai*.

Il *notaio* in molte città degli stati italiani, fino al XIII secolo, era incaricato oltre che della *rogazione*, registrazione conservazione degli atti, anche dell'esistenza dei giudici negli affari di governo e della redazione di alcune scritture contabili, soprattutto quelli inerenti al maneggio del denaro pubblico.

Inoltre i *notai* intervenivano nella sistemazione patrimoniale delle famiglie o dei mercanti in dissesto finanziario.

A tal proposito si riscontra un'infinita letteratura storica sulla confusione e sulle irregolarità che questi professionisti compivano nello svolgimento delle mansioni contabili cui non erano preparati e, soprattutto, per le quali non coltivavano il metodo e la forma della registrazione.

Alcuni storici sostengono che il Consiglio dei Dieci della Repubblica di Venezia, si riferissero anche ai Notai quando nella seduta dell'11 dicembre 1581 decretarono: "*Si trova in grandissimo disordine la scrittura pubblica in molti officij di questa città per causa principalmente dei ministri ...*"².

Con questa interpretazione storica, il termine *principalmente* fa intendere che oltre ai ministri, altre figure contribuivano al *disordine*.

Oltre alla collaborazione prestata ai notai, i ragionieri erano chiamati ad assistere altri professionisti come gli avvocati, ingegnere, i geometri.

² Nella Repubblica di Venezia il consiglio dei 10, con decreto 11 dicembre 1581 istituisce il collegio dei ragionati. Così inizia il decreto: "*si trova in grandissimo disordine la scrittura politica in molti officij i di questa città per causa principalmente dei ministri, i quali senza alcuna pratica, né intelligenti e di tener ben scrittura, sono spesse volte eletti per scontri, quadernieri et ragionati nei principali et più importanti maneggi pubblici. Il che causa poi tanta confusione, che senza estrema difficoltà è impossibile vedere il maneggio del denaro pubblico et però mai non si saldano li conti, né si conciano quelli che ne sono presentati da rettori, o altre persone pubbliche, apparendo nei libri le loro partite aperte. Da che possono nascere infiniti inconvenienti, a i quali è necessario provvedere con regolar le elettioni di essi ministri, accioche conforme a quanto è solito farsi in altri essercity si eleggono anco in questo principalissimo huomini pratici et intelligenti della professione...*"

Fino alla fine del XVI secolo nessun incaricato veniva affidato esclusivamente al ragioniere relativamente agli affari privati.

La spiegazione va ricercata proprio nelle competenze che il ragioniere, assistendo altri tecnici, veniva chiamato ad espletare: la compilazione degli stati patrimoniali, di preventivi e resoconti amministrativi, la divisione di sostanze, liquidazioni, perizie giudiziali e stragiudiziali. Ognuna di queste attività non si esauriva nella mera rappresentazione contabile ma a forza veniva in base ad altre scienze che fino a quell'epoca erano molto incerte e non ancora organizzate a corpo di dottrina.

Basti pensare che il diritto positivo non era stato ancora qualificato e se pure in Occidente era già conosciuto il Codice Giustiniano ed operavano le leggi romane e le leggi consuetudinarie, la frammentazione degli Stati rendeva difficile l'unificazione legislativa.

Anche l'economia fu sapientemente ordinata da Adam Smith nella seconda metà del XVIII secolo, data in cui divenne accessibile a tutti gli studiosi.

La finanza pubblica, invece, è stata scientificamente studiata dagli economisti e da giuristi alla fine del XIX secolo. Nel 1888, Giuseppe Ricca Salerno, nella prefazione al suo Manuale di Scienza delle Finanze³, era considerato uno dei

³ Il volume presenta l'attività di Ricca Salerno, economista siciliano a cui venne affidata, nel 1878, la prima cattedra di Scienza delle Finanze, a Pavia. Profondo conoscitore della scuola tedesca e austriaca, Ricca Salerno tentò di utilizzare le indicazioni di Sax per conferire dignità di scienza alla dottrina finanziaria. Il volume ne mostra l'impegno teorico e il tentativo di compendiare nel manuale lo "stato" scientifico della teoria finanziaria e di inaugurare, utilizzando le categorie saxiane, un approccio diverso alla disciplina.

migliori dell'epoca, elenca le fonti da cui hanno attinto “*i risultati più importanti delle ricerche scientifiche intorno alla finanza pubblica*”, tutte le opere le pubblicazioni che si leggono nelle note datate a partire dal 1860 e prevalentemente si riferiscono alla scuola scientifica tedesca.

In questi motivi va ricercato il mancato avvio della libera professione del ragioniere che, al di fuori della sfera pubblica, resta il subalterno di altri tecnici già giuridicamente organizzati, che garantiscono maggiore *perizia* nell'affidamento di determinati incarichi.

CAPITOLO 4

DUCATO DI MILANO: VIENE ISTITUITO IL COLLEGIO DEI RAGIONATI (1742)

Nel XVIII secolo la categoria dei Ragionati era abbastanza radicata nel tessuto economico e sociale in questo Stato, i loro servigi erano apprezzati non solo dall'aziende pubbliche ma anche dalla maggior parte degli industriali e dei mercanti.

Nel 1739 i ragionati della città e del Ducato di Milano, consapevoli del ruolo che esercitavano nell'economia del territorio e delle conoscenze di cui erano custodi e praticanti, cominciarono a riunirsi per valutare l'opportunità di produrre la fondazione di un'organizzazione che li rappresentasse e li tutelasse.

Il 2 luglio del 1739 alcuni di essi si incontrarono per mettere le basi per l'istituzione del Collegio.

Dopo tre anni di adunanze e confronti viene formalizzato una proposta che trovò accoglimento, da parte dei convenuti, il 24 maggio 1741.

L'anno successivo con apposita sentenza il Senato ne "accordò la erezione".

Il percorso che ha condotto all'istituzione del Collegio di Milano discosta da quello di Venezia.

Nella città veneta, più che un bisogno sorto dallo svolgimento delle funzioni professionali, il Collegio rappresenta quasi un'istituzione connessa al funzionamento della pubblica azienda, e sorge non tanto perché i ragionieri trovino opportuno regolamentare la propria classe, salvaguardando privilegi e diritti, quanto per fornire al governo della Repubblica buoni impiegati nei suoi uffici.

Come si è visto il Collegio dei Ragionieri di Venezia sorge di iniziativa del governo stesso a differenza di quello di Milano che si forma su proposta degli stessi Ragionati.

Questi due Collegi sono i primi regolarmente istituiti in Italia, che operano all'interno dell'organizzazione socio-economica dei loro rispettivi territori.

Tra di essi però intercorrono ben 161 anni.

Questa differenza non ci farebbe riflettere se gli stati in considerazione non fossero la Repubblica di Venezia (Collegio istituito nel 1581) ed il Ducato di Milano (1742).

Non che a Milano nel XVI secolo non ci fosse un ragioniere, anzi al contrario, erano talmente tanti che assistevano - da impiegati o liberi professionisti - industrie, mercanti, banche, pubblicazione, apparati dello Stato; né tantomeno si può affermare che nello stesso secolo la Repubblica di Venezia fosse commercialmente economicamente più all'avanguardia.

La ragione di tanto ritardo è da ricercare nelle vicissitudini storiche attraversate dal ducato proprio nel corso del '600.

Dallo Statuto del “*Venerando Collegio dei Ragionati della Città e del Ducato di Milano*” si evince, come in quello di Venezia, la severità applicata nelle procedure di ammissione.

Poteva richiedere l’iscrizione il candidato: che aveva domiciliato nel territorio dello Stato, o colui che vi aveva abitato per 20 anni consecutivi con l’animo di rimanervi; che superava l’esame di latino, economia, aritmetica, merceologia e che dimostrava di avere conoscenze in materia di commercio; che possedeva indubbe qualità morali: godere di buona reputazione, essere nato dal matrimonio legittimo, non aver subito macchia di infamia né aver ricevuto condanne; che aveva compiuto 25 anni e che poteva dimostrare un tirocinio di 5 anni presso un ragioniere di provate capacità.

Lo statuto si componeva di 35 capitoli dei quali, per ovvi motivi, ne verrà omessa l’integrale elencazione di tutti.

Ma vale la pena citarne uno per intero, per la sua funzione sociale, come si è già detto, e a dimostrazione del nobile spirito che animava i fondatori del collegio milanese.

Si tratta del capitolo IV, uno dei principali, che individua lo scopo fondamentale dell’istituzione: “*Scopo precipuo dell’istituzione del collegio e di prestar l’opera in cose concernenti l’esercizio del ragioniere, alle vedove, i pupilli e ad altre*

persone povere, senza alcun mercede e sarà ad arbitrio degli Abbati in carica, di delegare in qualunque caso i più giovani a prestar l'opera gratuitamente"⁴.

Lo Statuto è completo in ogni sua parte ed articola ogni aspetto dell'attività professionale, comprende anche una Tariffa speciale che è l'espressione del riconoscimento qualitativo delle prestazioni, ma, soprattutto, è l'aspetto caratterizzante delle opere intellettuali, il cui compenso viene estromesso dalla comune legge di mercato tipica delle attività imprenditoriali.

La tariffa vigente nei territori milanesi, modificata nel 1753 e nel 1788, raggiunse il suo contenuto definitivo con Reale Dispaccio 20 giugno 1791.

Le vicende di Milano hanno rappresentato a lungo un riferimento storico, perché l'impostazione del collegio, voluta dagli stessi ragionieri, è quella che più esprime l'evoluzione della moderna libera professione.

Una modernizzazione che viene dal basso, tenuto conto dell'esigenza del tessuto economico e sociale, e che si afferma nella seconda metà del XVIII secolo, nell'epoca delle unificazioni legislative e del coordinamento delle scienze affini a sussidiarie della Ragionieri.

⁴ Il testo dello statuto è in latino. Per la traduzione v. Plinio Bariola, *Storia della Ragioneria Italiana, premiata al Concorso della Società Storica Lombarda, op. cit.*, nota 4 all'appendice alla parte terza.

CAPITOLO 5

NAPOLEONE BONAPARTE: REGOLAMENTA LA PROFESSIONE DEL PUBBLICO RAGIONIERE (1805)

Con l'ingresso del XIX secolo, gli sforzi compiuti localmente nei vari Stati che esistevano sul territorio italiano, cominciano a consolidarsi, anche se è un uniforme riconoscimento della categoria non esiste.

Un contributo decisivo alla regolamentazione della professione del ragioniere viene dato nel 1805, a seguito della costituzione del Regno Italico ad opera di Napoleone I.

Infatti uno dei suoi primi provvedimenti a conferma della buona opinione che aveva dei ragionieri⁵, fu l'emanazione del regolamento del 3 novembre 1805 n. 139 per l'abilitazione al libero esercizio della professione di pubblico ragioniere nel regno d'Italia.

Trattasi sicuramente di un passo importante al fine del riconoscimento della categoria, che si amplifica nel 1809 quando viene annessa a regno anche a Venezia, unificando così tutti quegli Stati dove maggiormente i ragionieri si erano affermati.

⁵ Regolamento del 3 novembre 1805 emanato dal principe Eugenio Vice-Re d'Italia e per volontà di Napoleone I, imperatore di Francia ed Italia. Nel 1805 con Napoleone Bonaparte viene coniato il termine Ragioniere e con il regolamento del 3 novembre 1805 abilita la professione di pubblico ragioniere.

In questo regolamento sono inserite in modo dettagliato le norme per gli esami necessari a conseguire la *patente* di ragioniere, le disposizioni a tutela della categoria, con i relativi doveri e competenze, e la sanzione per chi abusivamente esercitava la professione.

Anche il termine veniva uniformato e da parola che individua un lavoro diventa *titolo professionale*⁶.

Quindi non più maestri dei conti, Rasonati, Ragionati ma “Ragionieri”⁷.

Il Titolo IV del Regolamento napoleonico, “Doveri e competenze dei ragionieri” così recita all’articolo 26: *“La prefettura tiene esposto nella sua segreteria l’elenco dei ragionieri regolarmente approvati, sia secondo metodi ed usi che erano in osservanza per lo passato nei vari Stati, che compongono il regno, sia secondo il presente regolamento per l’avvenire. Fuori di questi è vietato a chiunque di esercitare la professione, e di sottoscrivere ragioniere. Gli atti di quelli che non sono compresi in questo elenco, non fanno prove in giudizio”*.

Nell’articolo 27: *“Ogni ragioniere deve sottoscrivere le carte relative alla sua professione col suddetto titolo”*.

⁶ S. GERACI, *Storia dei Ragionieri dalle origini al XX secolo*, Consiglio Nazionale Ragionieri, 2003. Nel 1379 il Rag. Prof. Ernesto Lucchini concludeva il suo discorso inaugurale dell’Accademia dei ragionieri di Milano, con una considerazione sulla riforma della professione attuata da Napoleone: *“era tutto quanto si poteva in quei tempi desiderare; ma le idee che andavano in allora propagando la nuova scuola degli economisti propugnata dai Beccaria, dei Verri, dai Filangeri, dai Romagnosi, dai Gioja, doveva influire radicalmente sull’ordinamento della professione medesima preparare per l’avvenire quelle riforme di studi che ora vediamo felicemente attuate”*. Pubblicato in società italiane di storia della ragioneria, pubblicazione della società italiana di storia della ragioneria, Anno II - 1998, Rirea 1998, pagina 135.

⁷ Il titolo IV del regolamento napoleonico, “Doveri e competenza dei ragionieri”.

In tutti gli altri Stati la funzione di ragioniere continua a rimanere di carattere pubblico: funzionario fidato, coordinatore degli uffici amministrativi, tenutario della contabilità pubblica, esattori di tributi, addetto ai pubblici controlli in sede giudiziaria.

Negli Stati sardi, nella Liguria e nel Piemonte esercita come Regio Liquidatore, così come istituito da Carlo Emanuele I di Savoia nel 1620 ed inserito nella Regia Tariffa con Editto del 6 ottobre 1733 e con una Provvidenza del 1770.

Nello Stato pontificio è Papa Gregorio XVI, con regolamento del 6 luglio 1836 a riconoscere le funzioni pubbliche dei ragionieri come indispensabili per il buon governo: questi fa redigere un apposito elenco ufficiale dei “ragionieri approvati” e rende validi tutti gli atti e tutte le scritture, redatti solo da chi risulta iscritto nel citato elenco.

CAPITOLO 6

ROMA I° CONGRESSO RAGIONIERI (1879)

Un evento fondamentale che dimostrò il "fermento" culturale di quell'anno è da attribuire all'organizzazione del Primo Congresso Nazionale dei Ragionieri Italiani.

Dal 5 al 14 ottobre 1879, nella Sala Capitolina dei famosi Orazi e Curiazi a Roma, si tenne il primo incontro che rappresentava una vera "pietra miliare"⁸.

L'importanza di questo convegno va ben oltre il fatto che ha richiamato centinaia di studiosi e professionisti da tutta Italia.

Infatti, sia teoricamente che praticamente, questi lavori sono stati essenziali per lo sviluppo della disciplina.

Tale congresso, vide anzitutto l'incontro-scontro tra Fabio Besta e Giuseppe Cerboni.

Ha inoltre affrontato tre temi fondamentali: i diritti e gli obblighi dei commercialisti di fronte alla società, le associazioni ed i collegi professionali, i metodi di scrittura e l'insegnamento.

⁸ S. GERACI, *Storia dei Ragionieri dalle origini al XX secolo*, Consiglio Nazionale Ragionieri, 2003.

Con il I° Congresso dei Ragionieri, si può assistere a un vero e proprio cambiamento della disciplina professionale. All'interno di questo congresso si affronteranno tre temi fondamentali: i diritti e gli obblighi dei commercialisti di fronte alla società, le associazioni ed i collegi professionali, i metodi di scrittura e l'insegnamento. Temi che ancora oggi sono fondamentali per la professione.

Tali temi furono discussi in due sessioni: la prima fu dedicata alla professione, ai professionisti e alle “istituzioni speciali”, la seconda ai metodi e all’insegnamento. Il congresso aveva la finalità innanzitutto di ottenere il riconoscimento giuridico della condizione professionale dei commercialisti e di promuovere la costituzione di associazioni a tutela della professione.

Si era anche richiesto l'istituzione di nuove accademie per promuovere gli studi ragionieristici.

Oltre a ciò si discusse sugli insegnamenti e, molto a lungo, sui “metodi di scrittura”. Quest’ultimo, è stato un punto nodale per la crescita della disciplina, visto che gli studi teoretici al riguardo erano molto scarsi e i termini “metodo” e “sistema”, benché estremamente differenti, venivano spesso confusi fra loro o utilizzati addirittura come sinonimi.

Infine, è stato definito un nuovo piano di insegnamento per le materie contabili e aziendali degli istituti tecnici, il quale ha suscitato ulteriori dibattiti negli anni a seguire nelle more della riforma dei programmi di tali statuti.

I congressi successivi si sono svolti a Firenze (1881), Milano (1885), Bologna (1888), Genova (1892), Roma (1895), Venezia (1899), Milano (1902), Bologna (1905), Genova (1910), Roma (1911), Napoli (1921) e Trieste (1924).

Questi, sotto il forte impulso del primo, tra le altre cose, si proposero fra l’altro di elevare gli studi ragionieristici - questo obiettivo fu pienamente realizzato solo

quando la Facoltà di Economia fu istituita nel 1935 – e sostenere il carattere contabile del ragioniere-professionista.

Quello del 1879 è però rimasto nella storia in quanto ha rappresentato un “punto di rottura⁹” con la precedente situazione di “stallo” istituzionale, una vera e propria presa di coscienza da parte di una categoria professionale che fino ad allora non aveva dato segni significativi di esistenza.

In altri termini, esso ha rappresentato “[...] una tappa importante del processo formativo della disciplina, in quanto segnò il risveglio degli studi contabili¹⁰”.

Dopo il Congresso di Roma del 1879, fu istituita la prima scuola per ragionieri, iniziò un lungo e travagliato dibattito, che successivamente innescò il riconoscimento giuridico della professione contabile e istituì la Facoltà di Economia e Commercio.

Il riconoscimento giuridico delle qualifiche di ragioniere "libero professionista" è stata una vicenda tormentata e che solo oggi, con l'unificazione dell'albo dei Ragionieri e quello dei Dottori Commercialisti, può dirsi portata a compimento.

⁹ S. GERACI, *Storia dei Ragionieri dalle origini al XX secolo*, Consiglio Nazionale Ragionieri, 2003.

Il I° Congresso oltre che essere considerato una “pietra miliare”, segna, anche un punto di rottura, perché da quel momento in poi si viene a creare una figura che fino ad allora non aveva dato segni di esistenza.

¹⁰ ANTONI T., *Nel centenario del “primo congresso dei Ragionieri Italiani (Roma ottobre 1879)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale”, n° 12, dicembre 1979, pag. 415.

Nel XIX secolo, la pratica professionale nel nostro paese era vincolata da regole piuttosto "blande", causata in primo luogo dalla mancanza del diploma di ragioniere fino al 1865.

Inoltre, le normative pertinenti sono estremamente diverse nei vari stati prima dell'unificazione.

Come accennato in precedenza, è stato il primo Congresso Nazionale Italiano dei Ragionieri nel 1879 che ha richiamato fortemente l'attenzione sulla necessità di regolare con precisione questa attività e fornire supporto (come i *collegi*) per migliorare lo status dei *contabili*.

D'altra parte, a causa dello sviluppo economico di quegli anni, si stanno espandendo anche i confini e le potenzialità del settore.

CAPITOLO 7

LEGGE 15 LUGLIO 1906 N. 327, ORDINAMENTO DELLA PROFESSIONE DI RAGIONIERE

L'attività dei ragionieri liberi professionisti è, allo stato attuale, regolata dall'ordinamento della professione, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 27 ottobre 1953, n. 1068, che, per quanto attiene ai requisiti per l'iscrizione all'albo, all'articolo 31, prevede, tra l'altro, quanto segue:

«4) avere compiuto il corso di studi negli istituti tecnico-commerciali o essere abilitati all'insegnamento della ragioneria in detti istituti, ovvero essere stato abilitato all'esercizio della professione di ragioniere prima dell'entrata in vigore dell'ordinamento professionale approvato con legge 15 luglio 1906, n. 327».

Relativamente al periodo della pratica professionale lo stesso articolo prevede:

«5) oltre ad avere compiuto il corso di studi indicato nel numero 4, avere anche conseguito l'abilitazione all'esercizio della professione nel termine e con le modalità che saranno stabilite con apposita norma legislativa, su proposta del Ministro per la Pubblica Istruzione di concerto con quello per la Grazia e Giustizia».

Tale norma legislativa non è mai stata emanata e pertanto è tuttora vigente la legge 15 luglio 1906, n. 327, istitutiva della professione di ragioniere che, all'articolo 2, prevede:

«d) avere, dopo ottenuto il diploma, fatto pratica, presso un ragioniere collegiato, durante almeno due anni, ed avere superato un esame pratico».

Nonostante la vetustà della norma, vi è da rilevare che la struttura della stessa ha mantenuto inalterata la sua validità.

Nella normativa europea¹¹ infatti ritroviamo gli stessi elementi fondamentali, e cioè l'istituto della *pratica professionale* e un *esame abilitante*.

Tale situazione ha consentito nel tempo ai ragionieri liberi professionisti di fornire esauritive risposte alle richieste di sempre maggior specializzazione e professionalità attraverso la severa preparazione ed attenta verifica attuata dai singoli Collegi professionali.

Occorre però che lo scopo prefisso e raggiunto sino ad oggi dai Collegi per tutelare gli utenti dei servizi prestati dai ragionieri e garantire con ciò la fede pubblica, trovi riscontro in una specifica normativa, anche in adeguamento alle direttive comunitarie IV, VII e VIII, di prossima adozione da parte della nostra legislazione nazionale.

L'attività professionale dei ragionieri e periti commerciali, esercitata per lo più nell'ambito della consulenza aziendale, ha subito in questi anni una evoluzione parallela alla crescita economica del nostro Paese, arricchendosi di giorno in giorno di contenuti nuovi sempre più impegnativi, anche in considerazione delle difficoltà

¹¹ Regolamento (CE) N. 1906/2006 del Parlamento Europeo e del Consiglio dell'Unione Europea del 18 dicembre 2006.

di applicazione della legislazione, quanto mai articolata e complessa, relativa ai problemi di controllo legale dei conti, ai problemi societari in genere ed agli aspetti fiscali.

La categoria, avvicinandosi al 1993, doveva trovarsi in una condizione di parità con le analoghe professioni estere, in particolare per quanto concerne la revisione dei conti delle imprese pubbliche e private, in mancanza della quale, i giovani che intendessero affacciarsi al mondo professionale della consulenza commercialistica, si sarebbero visti privati di spazi e campi di attività, in favore di organizzazioni professionali internazionali.

Tali mutamenti rendono necessaria la previsione di strumenti legislativi che, intervenendo nella fase della formazione culturale del professionista, consentano di ampliarne le conoscenze teoriche e pratiche.

L'articolo 1 del presente disegno di legge, che aumentava da due a tre anni il periodo di pratica professionale previsto dalla legge 15 luglio 1906, n. 327, intende appunto rispondere a quest'ultima esigenza.

L'articolo 2, modificando i requisiti per l'iscrizione all'Albo professionale, soddisfaceva invece la prima di tali esigenze. Infatti alla indispensabile preparazione tecnico-commerciale ottenuta con il diploma di ragioniere, si prevedeva di aggiungere - in adeguamento alle normative comunitarie, anche in sintonia con la prevista riforma universitaria - il supporto scientifico costituito da corsi triennali di livello universitario, oppure da idonei diplomi di laurea.

Oggi già alcune università, sull'esperienza di quanto accade in molti Paesi europei, stanno prevedendo ed organizzando corsi triennali di studi specialistici che ben si presterebbero alla prevista integrazione scientifica.

Se si considera che da più parti viene auspicata l'elevazione a cinque anni della durata dei corsi universitari per il conseguimento della laurea e che, con la libera circolazione dei professionisti, potranno arrivare sullo scenario nazionale concorrenti professionisti stranieri che hanno invece frequentato un corso universitario triennale simile a quello qui proposto, appare evidente la necessità di tutelare i futuri giovani professionisti mettendoli in grado di esercitare all'estero su basi paritetiche.

A tale scopo essenzialmente era rivolto il disegno di legge sotto riportato.

CAPITOLO 8

D.P.R. 27 OTTOBRE 1953 N. 1067 E N. 1068

Nel 1906 si ottenne così il riconoscimento ufficiale della professione di ragioniere, mentre per quello della professione di dottore commercialista bisogna aspettare fino al 1913, quando i primi laureati in scienze economiche commerciali, sentita la necessità di distinguersi dai ragionieri, chiesero l'istituzione di un organismo unitario indipendente con lo scopo di accreditarsi sul mercato come professione autonoma.

Solo nel 1929, con il Decreto n. 103, arrivò la distinzione ufficiale tra i due ordini, che distingueva l'appartenenza all'ordine dei commercialisti piuttosto che a quello dei ragionieri, con il requisito del titolo di laurea.

Il provvedimento attribuì all'esercizio di questi ultimi lo status giuridico di libera professione, ma non attribuì l'istituzione di un apposito albo né tantomeno assegnò competenze specifiche alla categoria.

Dopo la parentesi del periodo fascista che vide sciogliersi tutti gli ordini professionali, causa l'intolleranza verso tutti gli Ordini e Collegi, nel 1953 arrivò con il D.P.R. 27 ottobre 1953, la costituzione "dell'Ordinamento della professione

DISEGNO DI LEGGE

Art. 1.

1. L'articolo 31 dell'ordinamento della professione di ragioniere e perito commerciale, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 27 ottobre 1953, n. 1068, è sostituito dal seguente:

«Art. 31. - (Requisiti per l'iscrizione all'albo o nell'elenco speciale) - 1. Per ottenere l'iscrizione all'albo o nell'elenco speciale è necessario:

- a) essere cittadino italiano o di uno Stato membro della Comunità europea, oppure cittadino di uno Stato con il quale esista trattamento di reciprocità;
- b) godere dei diritti politici;
- c) essere di condotta irreprensibile;
- d) non avere riportato condanna a pene che, a norma del presente ordinamento, danno luogo alla radiazione dall'albo;
- e) avere la residenza anagrafica nella circoscrizione del collegio professionale presso il quale l'iscrizione è richiesta;
- f) avere conseguito il diploma di ragioniere e perito commerciale ed essere in possesso di un diploma di livello universitario legalmente riconosciuto, conseguito a seguito di un corso di studi specialistici in materia professionale della durata di almeno tre anni, oppure della laurea in giurisprudenza o economia e commercio;
- g) avere conseguito l'abilitazione professionale.

2. Con decreto del Ministro dell'università e della ricerca scientifica e tecnologica, sentito il Consiglio universitario nazionale, saranno stabilite le modalità di accesso e le materie di studio per il conseguimento del diploma al termine dei corsi triennali previsti dalla lettera f) del comma 1.

3. L'abilitazione all'esercizio della libera professione è subordinata al compimento

di un periodo di pratica triennale presso un ragioniere perito commerciale iscritto all'albo professionale da almeno un quinquennio e, al termine di tale periodo, al superamento di un apposito esame di Stato, disciplinato dalle norme della legge 8 dicembre 1956, n. 1378, e successive modificazioni.

4. Le modalità di iscrizione, lo svolgimento del praticantato, nonché la tenuta dei relativi registri da parte dei Collegi dei ragionieri e periti commerciali, saranno disciplinate dal Consiglio nazionale dei ragionieri e periti commerciali».

Art. 2.

1. Le disposizioni di cui all'articolo 1 si applicano a partire dal giorno successivo all'entrata in vigore della presente legge.

2. La normativa di cui al comma 4 dell'articolo 31 dell'ordinamento della professione di ragioniere e perito commerciale, approvato con decreto del Presidente della Repubblica n. 1068 del 1953, come sostituito dall'articolo 1, sarà emanata entro tre mesi dall'entrata in vigore della presente legge.

3. Entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge sarà emanato l'apposito regolamento previsto dall'articolo 3 della legge 8 dicembre 1956, n. 1378.

4. Conservano efficacia ad ogni effetto i provvedimenti adottati dagli organismi professionali dei ragionieri e periti commerciali prima della entrata in vigore della presente legge.

5. Per coloro che hanno iniziato o completato il praticantato prima dell'entrata in vigore della presente legge, resta valida la durata prevista dalla normativa previgente. Essi al termine del praticantato potranno ottenere l'iscrizione all'albo, in deroga alle disposizioni di cui alla lettera f) dell'articolo 31 del citato ordinamento della professione di ragioniere e perito commerciale, approvato con decreto del Presidente della Repubblica n. 1068 del 1953, come sostituito dall'articolo 1 della presente legge, entro il biennio successivo.

di dottore commercialista” (n. 1067) e “dell’Ordinamento della professione di ragioniere e perito commerciale (n. 1068) in cui venivano delineati i due ordini professionali e i requisiti per l’iscrizione all’uno o all’altro.

Ciò che competeva al dottore commercialista del 1953 veniva così descritto in sei punti nell’art.1 del DPR del 27 ottobre del 1953 sotto la voce “Oggetto della professione”.

“In particolare formano oggetto della professione le seguenti attività:

- a) l’amministrazione e la liquidazione di aziende, di patrimoni e di singoli beni;
- b) le perizie e le consulenze tecniche;
- c) le ispezioni e le revisioni amministrative;

- d) la verifica e ogni altra indagine in merito alla attendibilità di bilanci, di conti, di scritture e d'ogni altro documento contabile delle imprese;
- e) i regolamenti e le liquidazioni di avarie;
- f) le funzioni di sindaco e di revisore nelle società commerciali.

(..) L'elencazione di cui al presente articolo non pregiudica l'esercizio di ogni altra attività professionale dei dottori commercialisti, né quanto può formare oggetto dell'attività professionale di altre categorie di professionisti a norma di leggi e regolamenti.”

Detto articolo non esaurisce l'ambito di competenza del dottore commercialista nei sei punti sopra indicati ma, come specificato nell'ultimo periodo, lascia il ventaglio delle attività, aperto ad ogni sviluppo di competenze in relazione all'evoluzione della domanda di mercato garantendo così una dinamica professionale in costante aggiornamento.

Si delinea così fin da subito, un approccio interdisciplinare e specialistico all'esercizio della professione.

CAPITOLO 9

**LEGGE 24 FEBBRAIO 2005 N. 34: ISTITUZIONE DELL'ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI
CONTABILI**

La legge 24 febbraio 2005, n. 34¹² ha delegato il Governo all'adozione di decreti legislativi per realizzare l'unificazione dell'ordine professionale dei dottori commercialisti e dell'ordine dei ragionieri e periti commerciali¹³ (allora disciplinati, rispettivamente, dal D.P.R. n. 1067/1953 e dal D.P.R. 1068/1953, ora abrogati dal decreto legislativo n. 139/2005), delle rispettive Casse di previdenza e assistenza, e per attribuire al neo-istituito "Ordine professionale dei dottori commercialisti e dei revisori contabili" specifiche competenze sul registro dei "revisori contabili".

In tal modo il legislatore ha inteso riordinare il settore delle professioni cosiddette "contabili" anche al fine di adeguare la normativa italiana agli standard europei, alle modifiche apportate dal DPR del 5 giugno 2001, n. 328, in materia di accesso

¹²http://leg15.camera.it/cartellecomuni/leg14/RapportoAttivitaCommissioni/testi/02/02_cap17_sch03.htm.

¹³ Prima della Legge 24 febbraio 2005 n. 34 il ruolo dei ragionieri e il compito dei periti commerciali era disciplinato "dall'Ordinamento della professione di dottore commercialista" (n. 1067) e "dall'Ordinamento della professione di ragioniere e perito commerciale (n. 1068).

alle professioni, e alla riforma universitaria realizzata a partire dal DM 509/1999, attuativo della legge 127/1997.

Nel quadro di tale riforma è opportuno ricordare che la legge 14 gennaio 1999, n. 4, in materia di università e ricerca scientifica, ha previsto i regolamenti di delegificazione come strumento normativo per adeguare la disciplina dell'accesso ad albi, ordini e collegi professionali alla nuova architettura del sistema universitario.

Il DPR 5 giugno 2001, n. 328, ha quindi disciplinato l'ordinamento, i connessi albi, ordini o collegi, nonché i percorsi formativi di talune professioni rinviando ad altro regolamento per le professioni di commercialista e di ragioniere e perito commerciale in considerazione della necessità di unificazione dei due ordini professionali.

Per quel che concerne i dottori commercialisti e i ragionieri, l'articolo 3 del decreto legge 10 giugno 2002, n. 107, recante disposizioni urgenti in materia di accesso alle professioni, convertito dalla legge 1° agosto 2002, n. 173, ha confermato sostanzialmente la natura speculare delle professioni contabili e ha consentito, nell'attesa del riordino delle professioni di dottore commercialista e di ragioniere e perito commerciale, ai possessori delle nuove lauree triennali e specialistiche nelle discipline economiche, di iniziare il tirocinio per le professioni di dottore commercialista e di ragioniere e perito commerciale, facendo salva la possibilità di iscrizione nel registro dei praticanti dottori commercialisti, ragionieri e periti

commerciali per i laureati in economia e commercio secondo l'ordinamento universitario previgente.

Il rinnovato contesto normativo ha messo in evidenza la necessità di superare la distinzione tra i due Ordini, date le analogie tra le due professioni a fronte dell'unico dato differenziale, costituito dal titolo professionale.

La legge n. 34/2005 ha dunque rappresentato uno dei principali tasselli del processo di armonizzazione di tutte le professioni aventi ambiti professionali unitari e identici percorsi formativi, nell'obiettivo di rendere più trasparente per il cittadino la reale qualificazione nella fornitura dei servizi professionali.

Passando all'analisi dei 6 articoli di cui si compone la legge delega, *l'articolo 1* dispone l'unificazione dei due ordini preesistenti nell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, nonché l'istituzione del nuovo albo, denominato "Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili".

L'articolo 2 prevede che tale unificazione sia realizzata con l'emanazione di un decreto legislativo, adottato su proposta del Ministro della giustizia di concerto con i Ministri dell'istruzione e dell'università, sentiti i Consigli nazionali dei due ordini professionali, da emanare entro tre mesi dalla data di entrata in vigore della legge delega. La delega conferita da questa norma è stata attuata con il decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139.

L'articolo 3 ha elencato i contenuti del decreto legislativo, preannunciato dall'articolo 2, con particolare riferimento alle modalità costitutive e alla

composizione degli organi centrali e locali di rappresentanza del nuovo ordine unificato, nel rispetto dei criteri di proporzionalità e di rappresentatività, ma assicurando ai laureati specialistici, dopo il periodo transitorio, un numero minimo di rappresentanti non inferiore alla metà e l'elettorato passivo per la nomina del presidente. Inoltre, il provvedimento dovrà indicare le classi di laurea e di laurea specialistica, nonché i titoli regolati dall'ordinamento previgente alla riforma universitaria che permettono l'accesso all'esame di Stato.

Saranno istituite due distinte sezioni dell'albo professionale, riservate ai possessori delle lauree e delle lauree specialistiche, con la attribuzione di specifiche attività, agli iscritti nell'una o nell'altra sezione.

Il legislatore delegato potrà attribuire nuove competenze¹⁴ ai soli iscritti nella sezione riservata ai laureati specialistici, quando tali competenze presentino profili di interesse pubblico generale, salvo il rispetto del principio della libertà di concorrenza e fatte salve le prerogative attualmente attribuite dalla legge a professionisti iscritti ad altri Albi.

¹⁴ *Legge 24 Febbraio 2005 n. 34, Art. 3, co. 1 lett. d)* “l'ambito delle attività oggetto della professione ai sensi e per gli effetti delle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 ottobre 1953, n. 1067, e al decreto del Presidente della Repubblica 27 ottobre 1953, n. 1068, e delle altre disposizioni vigenti, con attribuzione specifica di attività agli iscritti nella sezione riservata ai laureati specialistici e agli iscritti nell'altra sezione. È consentita l'attribuzione di nuove competenze agli iscritti nella sezione dell'Albo unico riservata ai laureati specialistici, che presentino profili di interesse pubblico generale, nel rispetto del principio della libertà di concorrenza e fatte salve le prerogative attualmente attribuite dalla legge a professionisti iscritti ad altri albi. Sono fatte salve, altresì, le attività di natura privatistica già consentite dalla legge agli iscritti a registri, ruoli ed elenchi speciali tenuti dalla pubblica amministrazione”.

Il legislatore delegato dovrà disciplinare le prove degli esami di Stato, con previsione di svolgimento del tirocinio professionale già durante il corso di studi specialistici e conseguente modifica delle modalità di accesso all'esame.

Dovrà essere definita una disciplina transitoria relativa all'inserimento nella sezione dell'albo destinata ai laureati specialistici degli attuali iscritti ai due albi professionali (la nuova denominazione dei ragionieri e periti commerciali iscritti in tale sezione è quella di "ragionieri commercialisti"), con specifica indicazione, per ciascuno, dell'anzianità di iscrizione, del titolo di studio, del titolo professionale, e dell'Ordine o Collegio di provenienza.

Conseguentemente occorrerà provvedere alla protezione dei titoli professionali derivanti dall'unificazione degli, consentendo l'uso del titolo di "commercialista" ai soli iscritti nella sezione dell'albo riservata ai laureati specialistici.

La disciplina transitoria - di nove anni a partire dallo scioglimento degli organismi rappresentativi - dovrà garantire ai commercialisti la maggioranza e le presidenze degli organi rappresentativi nazionali e locali del nuovo ordine unificato e ai ragionieri le vicepresidenze.

Tale disciplina garantirà altresì le modalità di confluenza degli attuali organi rappresentativi nei rispettivi organi del nuovo ordine unificato.

L'articolo 4 ha previsto l'emanazione, entro due anni, di uno o più decreti legislativi per favorire l'unificazione delle rispettive Casse di previdenza e assistenza, tenendo conto dell'applicazione, da parte delle Casse unificanti, del principio del pro rata di

cui all'articolo 3, comma 12, della legge 8 agosto 1995, n. 335, rapportato alle condizioni di equilibrio di lungo periodo che caratterizzano ciascuna gestione. Ulteriori criteri che il legislatore delegato è chiamato a seguire riguardano il rispetto delle norme civilistiche (artt. 2498 e ss.) in materia di trasformazione e fusione delle società, in quanto applicabili, nonché dei principi del D. Lgs. 509/1993 (Trasformazione in persone giuridiche private di enti gestori di forme obbligatorie di previdenza e assistenza) previa adozione di progetti di unificazione da parte degli organi rappresentativi delle due Casse; l'adeguamento delle normative già applicabili alle Casse rispetto al processo di unificazione come definito; l'esenzione fiscale degli atti relativi all'unificazione.

I decreti legislativi citati saranno adottati su proposta del Ministro del lavoro e delle politiche sociali di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e con il Ministro della giustizia. Allo stato attuale la delega legislativa, disposta dall'articolo 4, non è ancora stata esercitata.

L'articolo 5 ha disposto l'emanazione, su proposta del Ministro della giustizia, entro 180 giorni dall'entrata in vigore del decreto legislativo di unificazione dei due ordini ex art. 2, di un ulteriore decreto legislativo per l'attribuzione all'Ordine professionale unificato di specifiche competenze, per lo più di carattere gestionale, sul registro dei revisori contabili, fino ad allora spettanti al Ministero della giustizia. La delega legislativa è stata attuata con il decreto legislativo 23 gennaio 2006, n. 28 che ha abrogato le norme che fino a quel momento disciplinavano tale settore di

attività: il decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 88 (Attuazione della direttiva n. 84/253/CEE, relativa all'abilitazione delle persone incaricate del controllo di legge dei documenti contabili) e il D.P.R. 6 marzo 1998, n. 99 (Regolamento recante norme concernenti le modalità di esercizio della funzione di revisore contabile). Quanto ai principi e ai criteri direttivi, l'articolo 5 ha previsto che la legislazione delegata dovrà salvaguardare: l'autonomia del "registro" rispetto agli albi tenuti dall'unificato Ordine; le funzioni e le competenze della "Commissione centrale per i revisori contabili"; la disciplina normativa vigente relativa all'esame per l'accesso al registro; la competenza del Ministero della giustizia all'adozione dei provvedimenti di iscrizione, sospensione, e cancellazione dal registro.

L'articolo 6 individua, in relazione all'esercizio della delega relativa all'unificazione dei due ordini professionali, prevista all'articolo 2, i principi e i criteri della disciplina relativa alla durata dei Consigli nazionali e locali dei due Ordini, in carica al momento della entrata in vigore della legge delega.

A tal fine è stata prevista la proroga degli organi in carica fino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello della entrata in vigore della legge delega, nonché la facoltà - per i consigli locali così prorogati - di procedere alle operazioni elettorali alla naturale scadenza, ferma restando la decadenza al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello della entrata in vigore della legge delega in esame.

CAPITOLO 10

D. LGS. 28 GIUGNO 2005 N. 139: COSTITUZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI COTABILI

Entrato in vigore il 20 luglio 2005, il decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139¹⁵, attuativo della delega legislativa conferita dagli articoli 2, 3 e 6 della legge 34/2005, ha unificato gli ordini professionali dei dottori commercialisti e dei ragionieri e periti commerciali provvedendo ad una disciplina analitica degli organi, dei requisiti di ammissione all'esame di Stato, alla istituzione di sezioni riservate all'interno del costituendo albo, nonché alla definizione dell'ambito di attività consentito agli iscritti alle diverse sezioni, delle prove di esame e delle norme transitorie per gli attuali iscritti nei due distinti albi professionali.

In particolare, il decreto legislativo, composto da 79 articoli, nel definire l'oggetto dell'attività professionale e le materie e attività rientranti nelle competenze di tutti gli iscritti all'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, ha specificato l'ambito della competenza tecnica spettante rispettivamente agli iscritti nella Sezione A Commercialisti dell'Albo e nella Sezione B Esperti contabili dell'Albo (Capo I, articolo 1).

¹⁵http://leg15.camera.it/cartellecomuni/leg14/RapportoAttivitaCommissioni/testi/02/02_cap17_sch03.htm.

L'iscrizione all'albo resta il requisito per l'esercizio della professione e resta attribuita al Ministro della giustizia l'alta vigilanza sull'esercizio medesimo (articolo 2). Il decreto reca una disciplina articolata sulle incompatibilità (articolo 4 e 27) e sancisce l'obbligo del segreto professionale (articolo 5), richiamando gli articoli 199 (Facoltà di astensione dei prossimi congiunti) e 200 (Segreto professionale) del c.p.p., nonché l'articolo 249 (Facoltà d'astensione) del c.p.c..

Il costituendo Ordine professionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, articolato nel Consiglio nazionale e negli ordini territoriali, si qualifica come ente pubblico non economico a carattere associativo, dotato di autonomia patrimoniale e finanziaria e soggetto alla vigilanza esclusiva del Ministro della giustizia (articolo 6).

Vengono poi istituiti e disciplinati gli organi, nazionali e territoriali: il Consiglio, il Presidente, il collegio dei revisori e l'Assemblea degli iscritti, per quanto concerne il livello territoriale; il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e il collegio dei revisori, costituito presso il Ministero della giustizia, per il livello nazionale (Capo II, artt. 7-24 e Capo III, artt. 25-33).

Il Capo IV disciplina gli albi, tenuti da ciascun consiglio dell'ordine e suddiviso nelle due Sezioni A e B, i requisiti per la iscrizione e gli specifici aspetti gestionali (artt. 34-39).

Ai fini dell'accesso alla professione (artt. 40-48) si prevede un tirocinio di durata triennale e il superamento di un esame di Stato. In particolare, gli ordini territoriali

curano il registro dei tirocinanti, diviso – analogamente a quanto accade per l'Albo – in due sezioni, una per i tirocinanti commercialisti, l'altra per i tirocinanti esperti contabili. Un regolamento del Ministro dell'istruzione, sentito il Consiglio nazionale, provvede ad individuare i contenuti e le modalità di effettuazione del tirocinio, mentre se ne consente lo svolgimento contestualmente al biennio di studi finalizzato al conseguimento della laurea specialistica o magistrale.

Concluso il tirocinio, l'iscrizione all'Albo è preceduta da un esame di Stato: coloro che hanno compiuto il tirocinio per accedere alla Sezione A possono sostenere l'esame anche per l'iscrizione nella Sezione B dell'Albo, mentre non è vero l'inverso. Sarà il Ministero dell'istruzione a indire ogni anno due sessioni di esame che, tanto per l'iscrizione nella Sezione A, quanto per l'iscrizione nella Sezione B, consisterà in tre prove scritte e una prova orale, con diverse materie di esame.

Il decreto legislativo disciplina l'esercizio dell'azione disciplinare da parte del Consiglio dell'ordine ed enuclea i principi del procedimento disciplinare (Capo V, artt. 49-57).

Per quanto concerne la gestione della fase transitoria (Capo VI, artt. 58-75), la data fissata per la soppressione degli ordini dei dottori commercialisti e dei collegi dei ragionieri e periti commerciali istituiti negli stessi circondari di tribunale è stabilita al 1° gennaio 2008; da tale data sono istituiti nei circondari gli Ordini territoriali dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

Sempre dal 1° gennaio 2008 sono, di conseguenza, soppressi sia l'Ordine nazionale dei dottori commercialisti che quello dei ragionieri e periti commerciali, al cui posto sarà istituito il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili cui viene attribuita la qualificazione giuridica di ente pubblico non economico.

L'Albo unico dei dottori commercialisti e degli esperti contabili deve essere costituito dai Consigli locali entro il 28 febbraio 2008, a due mesi, quindi, dall'istituzione dei nuovi ordini unificati. È precisato, inoltre, che gli aventi diritto all'iscrizione nel nuovo albo unico sono i professionisti che alla data del 31 dicembre 2007 risultavano iscritti in uno dei soppressi albi dei commercialisti, ragionieri e periti commerciali. Il titolo professionale di dottore commercialista è riservato agli iscritti nella sola sezione A, già iscritti agli albi professionali dei dottori commercialisti; il titolo di ragioniere commercialista sarà, invece, appannaggio degli iscritti alla stessa sezione A, già iscritti all'albo dei ragionieri e periti commerciali.

Viene disciplinata la costituzione dei Consigli dell'ordine e del Consiglio nazionale, che non potrà essere successiva al 30 novembre 2007.

La disciplina delle elezioni e della composizione degli organi è articolata in una prima fase transitoria, dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2016, e una fase definitiva, successiva a tale data.

Il provvedimento dispone la costituzione di una Commissione presso il Ministero della giustizia cui è assegnato il compito di vigilare sul corretto svolgimento del processo di unificazione degli albi, coadiuvando il Ministro della giustizia.

Tra le disposizioni finali e di coordinamento (Capo VII, artt. 76-79), si provvede alla abrogazione espressa dei DPR 27 ottobre 1953, n. 1067, e 27 ottobre 1953, n. 1068, normativa quadro relativa agli ordini ora unificati.

CAPITOLO 11

CNDCEC: IL NUOVO CODICE DEONTOLOGICO PER I DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI

Dal 1° marzo 2016 entra in vigore il codice deontologico per i dottori Commercialisti e gli Esperti Contabili, approvato in data 17 dicembre 2015 dal CNDCEC (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili).

Il Codice contiene principi e doveri che il professionista deve osservare nell'esercizio della professione a tutela dell'affidamento della collettività, dei clienti e dei terzi, della correttezza dei comportamenti nonché della qualità ed efficacia della prestazione professionale.

Negli ultimi anni la riflessione sulla dimensione etica dell'economia e della finanza, ha assunto un'intensità crescente: fattori quali la veloce trasformazione delle tecnologie - in particolare le innovazioni nelle comunicazioni - che hanno caratterizzato lo sviluppo delle economie nonché la progressiva, e sovente incontrollata, globalizzazione dei mercati hanno certamente contribuito a rinnovare l'interesse per tale tema¹⁶.

¹⁶ G. LUCHETTA, *“L'evoluzione della Professione: il nuovo codice deontologico”*.

Il Codice contiene i principi e le responsabilità che i professionisti devono osservare quando si impegnano nel settore per proteggere la fiducia della comunità, dei clienti e di terzi, la correttezza dei comportamenti e la qualità e l'efficacia delle prestazioni professionali.

In altri termini, l'evoluzione del contesto economico ha costituito un importante spunto per un ripensamento delle regole cui improntare il comportamento degli operatori economici.

Tale riflessione si è, peraltro, innestata su quella, più ampia, che tocca la società intera e che si incentra sul ripensamento delle regole di vita delle persone.

Sono questi, infatti, tempi in cui maggiormente emerge la interdipendenza dei comportamenti e la pericolosità di fondare le scelte e i comportamenti, non solo economici, su posizioni individualistiche e relativistiche, che non considerano valori di valenza generale e condivisi.

In tale contesto anche le professioni intellettuali rivelano un'interessante e complessa evoluzione nell'approccio al proprio sistema di principi deontologici e valori etici di riferimento.

Gli Ordini professionali sono stati sovente inquadrati come soggetti portatori di interessi di categoria, caratterizzati da finalità di protezione e promozione di interessi particolari.

Tuttavia, tale concezione individualista, seppur discendente da un indiscusso dato storico, coglie sempre meno la realtà delle moderne professioni intellettuali che, anche attraverso l'evoluzione della riflessione sui temi deontologici, hanno avviato un percorso di rinnovamento teso non solo al superamento di logiche corporativistiche ma anche allo sviluppo di un approccio innovativo nel confronto con il contesto (non solo economico) di riferimento.

In tale ambito la Professione in particolare ha sviluppato la riflessione sui temi deontologici in una prospettiva diretta a promuovere in maniera esplicita la Professione come strumento per la crescita e sviluppo della collettività.

Ciò emerge con chiarezza nel Codice Deontologico che, nell'evidenziare i principi etici fondamentali cui ispirare l'esercizio dell'attività professionale, riflette perfettamente tale "vision": l'articolo 5¹⁷, infatti, indica espressamente che *"il professionista ha il dovere e la responsabilità di agire nell'interesse pubblico"* e che *"soltanto nell'interesse pubblico egli potrà soddisfare le esigenze del proprio cliente"*.

Le norme deontologiche, che costituiscono l'elemento caratterizzante dello sviluppo e dell'affermazione sociale di ogni professione, rivelano come a fondamento del comportamento del professionista debba esserci un'attenzione particolare a porre in essere una condotta che, nel realizzare l'interesse particolare (si pensi a quello del cliente diretto ad ottenere la prestazione professionale), concorre a realizzarne uno più ampio, connesso alla crescita e allo sviluppo della società intera.

Si pensi, ad esempio, alle attività svolte dai commercialisti in qualità di revisori legali delle società e degli altri enti, funzione che contribuisce a realizzare, attraverso la verifica della veridicità, correttezza e chiarezza dell'informazione

¹⁷ Art. 5 del nuovo Codice Deontologico dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili.

finanziaria, la attendibilità di tale informazione nonché la sua comparabilità impegnando la fede pubblica e concorrendo al miglioramento, in termini di trasparenza, e alla stabilità dei mercati.

Si pensi, ancora, all'attività svolta dal commercialista in qualità di consulente e assistente fiscale di privati e di imprese: anche in tale ambito, la tutela di interessi particolari, quali l'integrità patrimoniale del cliente, si coniuga sempre più chiaramente con l'interesse, di natura pubblica, alla equa e corretta acquisizione delle entrate destinate a finanziare le spese pubbliche in applicazione dei principi costituzionali di eguaglianza, solidarietà e capacità contributiva.

Obiettivo della norma deontologica¹⁸ è, dunque, non solo quello di salvaguardare posizioni ed interessi particolari (dei clienti, di colleghi e di altri professionisti) sottesi al corretto esercizio dell'attività professionale ma anche, al tempo stesso, di assicurare la correttezza dei comportamenti economici tutelando, in tal modo, gli interessi a valenza generale.

Negli ultimi anni l'IFAC (l'organizzazione che a livello internazionale rappresenta la professione contabile), ha avviato una interessante riflessione sulla nozione di interesse generale (*public interest*): in particolare è stata proposta una nozione di

¹⁸ Dal 1° marzo 2016 entra in vigore il codice deontologico per i dottori Commercialisti e gli Esperti Contabili, approvato in data 17 dicembre 2015 dal CNDCEC (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili).

“*public interest*” come l’insieme dei benefici che la collettività riceve dalle prestazioni fornite dalla Professione contabile.

Tale definizione offre una prospettiva di più ampio respiro sul ruolo della Professione intesa come soggetto in grado di contribuire alla realizzazione di benefici per la collettività ed apre il dibattito sulla rilevanza della valutazione, da parte delle Organizzazioni professionali delle azioni, di volta in volta, poste in essere anche in termini di effettiva tutela di tale interesse.

Come può osservarsi, dunque, nell’evoluzione della Professione appare emergere con sempre maggiore chiarezza un approccio all’attività professionale che evidenzia la dimensione di ‘servizio’¹⁹, ossia di contributo, attraverso il corretto svolgimento delle prestazioni professionali, allo sviluppo della legalità nei comportamenti economici dei cittadini.

Ciò detto si ritiene particolarmente interessante dare conto brevemente dei contenuti del Codice deontologico, sia per evidenziare i profili in cui appare emergere la Professione intesa come valore per la collettività, sia per segnalare l’evoluzione della disciplina in conseguenza al progetto di revisione e aggiornamento avviato dal Consiglio Nazionale.

¹⁹ G. LUCHETTA, “*L’evoluzione della Professione: il nuovo codice deontologico*”.

Tale affermazione sta a significare che ormai il Professionista contribuisce a salvaguardare la ricchezza dei propri clienti.

Per quanto riguarda il primo aspetto, il valore della Professione per la collettività emerge con chiarezza innanzitutto nei principi di carattere generale (contenuti nel Titolo I del Codice), cui improntare l'attività professionale: *l'integrità* (art. 6 c.d.), *la competenza, diligenza e comportamento professionale* (artt. 8 e 11), *l'obiettività e l'indipendenza* (art. 7 e 9), *la riservatezza* (art. 10).

In particolare l'integrità, intesa quale onestà e correttezza in tutte le attività e relazioni, si pone come valore fondante dei successivi e quale criterio cui orientare il comportamento nel quotidiano svolgimento dell'attività professionale.

Tale principio, che si impernia sul carattere generale di probità e che si applica a tutte le professioni intellettuali, deve ritenersi una particolare manifestazione, ancorata alla natura e funzione sociale della Professione, del concetto generale di "*honeste vivere*²⁰" elaborato dal diritto romano; e consente di affiancare alla scienza professionale (ossia il dovere di esercitare la professione alla stregua di regole tecniche) una 'coscienza' professionale.

Il principio dell'integrità è posto in una posizione di preminenza rispetto agli altri e, insieme al quello dell'interesse pubblico, deve considerarsi una sorta di stella polare del comportamento del professionista.

Il Codice deontologico, peraltro, non si limita ad enunciare tali principi evidenzia una serie di indicazioni fondamentali per orientare la condotta nei rapporti

²⁰ G. LUCHETTA, "*L'evoluzione della Professione: il nuovo codice deontologico*". *Honeste vivere* <onestè vivere> (lat. «vivere onestamente»).

professionali (Titolo II del Codice deontologico) nelle relazioni con i clienti, i colleghi, i collaboratori, tirocinanti e dipendenti, con le istituzioni e con le altre Professioni.

Tale declinazione dei comportamenti appare fondamentale per poter calare i principi sopra individuati nelle concrete situazioni che si presentano consentendo al professionista il corretto inquadramento e risoluzione delle problematiche di natura deontologica che emergono nella prassi quotidiana.

Nel Codice sono, infine, affrontati temi connessi alla concorrenza, tema di particolare complessità e delicatezza, che nel settore dei servizi professionali ha visto crescere, negli ultimi anni, una progressiva attenzione da parte del legislatore.

In tale ambito preme evidenziare che il Codice deontologico della Professione, precorrendo gli interventi normativi di riforma delle professioni (si pensi da ultimo al D.p.r. n. 137/2012 che ha dato attuazione alle disposizioni contenute nel D.l.n. 138/2011), aveva già correttamente inquadrato il tema della concorrenza con particolare riferimento a quello della pubblicità informativa delle prestazioni professionali, cosicché l'attuale testo risulta sostanzialmente conforme al dettato normativo.

Il Consiglio Nazionale, all'indomani del suo insediamento, ha ritenuto prioritario individuare gli obiettivi delle singole aree di interesse della Professione: ed è avvenuta un'attenta riflessione in materia di deontologia al fine di:

- verificare l'adeguatezza delle disposizioni ivi contenute alle novità introdotte dai sopraindicati recenti processi di riforma della disciplina ordinamentale delle professioni intellettuali, eventualmente provvedendo ove necessario ad aggiornare le suddette norme
- sviluppare un'etica applicata alle concrete situazioni, proponendo un approfondimento delle regole deontologiche e di comportamento professionali in relazione a specifiche funzioni e attività;
- formulare regole di condotta chiare e possibilmente esaustive per le fattispecie maggiormente ricorrenti nella prassi e risultanti più critiche, come ad esempio quelle relative alla corretta gestione del rapporto con i colleghi (sotto il profilo della concorrenza ad esempio) nonché la corretta gestione delle situazioni relative all'accettazione ovvero alla rinuncia di un incarico professionale

Tutto ciò all'interno di una precisa scelta di promuovere l'immagine della Professione nella collettività coniugando la qualità della prestazione professionale alla responsabilità etica, al fine di assumere consapevolezza del ruolo che la Professione svolge nella società e avere contezza del riconoscimento di tale ruolo da parte della collettività.

Operativamente, l'attività avviata dalla commissione nazionale di studio in materia, si è concentrata, innanzitutto, sull'adeguamento dei contenuti del Codice all'evoluzione della normativa relativa alle professioni intellettuali: sono state

sottoposte a revisione, ad esempio, le disposizioni concernenti il tirocinio, come anche quelle relative all'esercizio della funzione disciplinare.

Come anche è stato esplicitato l'obbligo di copertura assicurativa.

Si tratta di minimi interventi di modifica, ma in ogni caso doverosi per realizzare il necessario allineamento con la vigente normativa di riferimento.

La commissione di studio specifica, inoltre, ha concentrato l'attenzione sulle opportune integrazioni e precisazioni da apportare per chiarire la condotta del professionista sia in riferimento a specifiche attività professionali sia con riferimento a situazioni ricorrenti nella prassi in cui maggiormente è emersa l'esigenza di orientamenti chiari e uniformi.

Un profilo particolarmente delicato, su cui la Commissione si è interrogata, riguarda l'introduzione di specifiche disposizioni atte a determinare le conseguenze, in termini sanzionatori, conseguenti alla violazione dei singoli precetti deontologici.

L'inosservanza dei doveri professionali previsti dalle norme deontologiche comporta una responsabilità di tipo disciplinare, in capo all'iscritto nell'Albo.

Tale inosservanza del precetto nonché l'intenzionalità della condotta del professionista (anche omissiva) deve essere accertata attraverso apposito procedimento.

Tale sistema rappresenta lo strumento più efficace per garantire l'effettiva permanenza nel consesso professionale solo dei soggetti giudicati idonei allo

svolgimento della Professione stessa.

Con riferimento all'ordinamento professionale dei Commercialisti, il decreto legislativo n. 139 del 28 giugno 2005 – recante Costituzione dell'Ordine dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili a norma dell'art. 2 della Legge 24 febbraio 2005 n. 34 –, prevede all'art. 49, co. 1, del Decreto prevede che *“Il procedimento disciplinare nei confronti dell'iscritto all'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”*.

In tal senso il Consiglio Nazionale (art. 29, co. 1, lett. c)) ha il compito di adottare e aggiornare il codice deontologico della professione nonché di disciplinare, con propri regolamenti, l'esercizio della funzione disciplinare sia a livello nazionale che territoriale.

Parimenti l'art. 50, co. 6, del medesimo provvedimento stabilisce una responsabilità disciplinare per fatti, ascrivibili al professionista, che seppur non riguardanti l'attività professionale si riflettano comunque sulla reputazione professionale o compromettano l'immagine e la dignità della categoria.

Le previsioni deontologiche assumono, nell'Ordinamento professionale, valenza di norme cogenti che vincolano non solo l'iscritto all'Ordine in merito alla condotta ma anche il soggetto preposto a dare avvio all'azione disciplinare in quanto a tempi

e modalità dell'avvio di tale azione.

In tal senso, le norme deontologiche non sono 'fuori' dall'Ordinamento giuridico professionale ma sono in esso contenute e di esso fanno parte.

Come anche affermato dalla Cassazione con la sentenza n. 26810 del 20 dicembre 2007, hanno natura di norme giuridiche integrative del precetto legislativo; pertanto la loro violazione determina in capo all'iscritto nell'Albo, una responsabilità di natura disciplinare, il cui accertamento è rimesso al giudice disciplinare, chiamato a valutare la condotta e a individuare, tra le sanzioni previste dall'ordinamento professionale, quella adeguata alla concreta fattispecie.

Sotto il profilo sanzionatorio, un possibile percorso seguito negli ultimi anni da talune delle professioni intellettuali (l'esperimento è stato, ad esempio, tentato dagli avvocati nel codice deontologico di recente riformulazione), concerne la possibilità di individuare specificamente, in corrispondenza delle violazioni alle singole norme del Codice deontologico, le sanzioni comminabili (magari prevedendo dei *range* fra un minimo ed un massimo laddove la sanzione consiste nella sospensione dall'esercizio dell'attività professionale), onde restringere quella discrezionalità connessa alla valutazione della condotta attribuita al giudice disciplinare che poteva, in situazioni certamente patologiche, favorire l'emersione di fenomeni di poca imparzialità.

Nel nostro Ordinamento la individuazione della sanzione disciplinare applicabile in conseguenza della violazione del precetto deontologico è rimessa al giudice

disciplinare che, come già detto, la individua tra quelle tassativamente stabilite dalla legge all'esito di un processo valutativo che tiene conto di tutti gli elementi relativi alla concreta fattispecie affinché la individuazione della sanzione risulti adeguata e proporzionale alla condotta oggetto di contestazione.

Il Consiglio Nazionale sta valutando la possibilità di individuare specificamente, in corrispondenza delle violazioni alle singole norme del Codice deontologico, le sanzioni comminabili (con un *range* fra un minimo ed un massimo nel caso di sospensione dall'esercizio dell'attività professionale), tenendo conto, nella quantificazione delle sanzioni, la natura del danno connesso all'infrazione commessa (di pericolo o di danno).

Ciò al fine di accrescere la trasparenza del sistema e agevolare un'applicazione uniforme delle sanzioni in relazione a medesime fattispecie.

A conferma di ciò vale la pena di ricordare che recentemente il Consiglio Nazionale, nell'ambito del regolamento per l'esercizio della funzione disciplinare ha previsto una procedura semplificata per alcune fattispecie di illecito (mancata stipulazione della polizza assicurativa per i rischi professionali, mancato assolvimento dell'obbligo di formazione continua, mancato versamento del contributo annuale d'iscrizione all'Ordine, mancata attivazione dell'indirizzo PEC), fornendo in tale ambito indicazioni per l'applicazione uniforme delle sanzioni.

Certamente, se da una parte tali indicazioni risultano efficaci nell'ottica di realizzare comportamenti omogenei da parte dei soggetti investiti del ruolo di giudice disciplinare su tutto il territorio nazionale, occorre evidenziare la delicatezza di simili operazioni che presuppongono la tipizzazione delle condotte illecite da parte della norma deontologica, ai fini della comminazione della sanzione.

Sotto il profilo operativo, infine, occorre segnalare la necessità che all'opera di aggiornamento e revisione delle norme deontologiche si affianchi un'attività di divulgazione dei contenuti del Codice non solo nei confronti degli iscritti ma anche verso coloro che si avviano alla professione (tirocinanti) e in generale nei confronti di tutti i soggetti (a partire dai clienti) che si interfacciano con i professionisti.

11.1- LA DEONTOLOGIA DEL COMMERCIALISTA NELLE PROCEDURE CONSOCORSUALI

Il Codice Deontologico, nell'enunciare i principi etici fondamentali cui ispirare l'esercizio dell'attività professionale, indica innanzitutto che *“il professionista ha il dovere e la responsabilità di agire nell'interesse pubblico al corretto esercizio della professione”* e che *“soltanto nell'interesse pubblico egli potrà soddisfare le esigenze del proprio cliente”*.

In effetti l'interesse pubblico al corretto esercizio della professione, inteso come l'insieme dei benefici che la collettività riceve dalle prestazioni fornite dai

professionisti, costituisce uno dei capisaldi della normativa deontologica perché inquadra perfettamente la valenza generale della Professione quale soggetto che concorre alla tutela della correttezza dei comportamenti economici nel mercato.

Tale principio - fondamentale nell'esercizio di qualsiasi professione intellettuale - lo diviene ancor di più laddove, come accade nelle procedure concorsuali, il Commercialista, in qualità di curatore, è chiamato a collaborare con l'autorità giudiziaria nella realizzazione di una procedura che sia corretta e coerente con le finalità stabilite dalla legge.

In tal senso potremmo dire che l'interesse pubblico al corretto esercizio della professione in questo caso viene conseguito attraverso una gestione da parte del curatore che, sotto la direzione dell'autorità giudiziaria, realizzi le finalità proprie della procedura, vale a dire l'interesse al maggior realizzo possibile da parte di coloro che vantano un diritto di credito nei confronti della procedura.

Si illustra di seguito le regole etiche fondamentali dirette a orientare il comportamento di ogni buon professionista allorché venga chiamato a svolgere tale ruolo, svolgendo alcune altre considerazioni in riferimento agli ulteriori incarichi professionali rinvenibili nell'ambito dell'attuale disciplina della crisi e dell'insolvenza.

11.1.1- Profili deontologici dell'incarico di curatore fallimentare

In tema di curatela è utile, ricordare che, seppur i recenti interventi di riforma hanno fortemente valorizzato i profili privatistici della procedura d'insolvenza, questa risulta essere ancora connotata da una forte componente pubblicistica.

Tale profilo pubblicistico si riflette nella individuazione, in capo al professionista-curatore, di determinate responsabilità, anche di tipo penale.

Il codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza contenuto nel D.lgs. n. 14/2019, che ha riformato la disciplina delle procedure concorsuali, entrerà in vigore, dopo vari rinvii, a settembre del 2021.

Attualmente, dunque, trovano ancora applicazione le regole contenute nel Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267 (cd. Legge fallimentare), pertanto i temi oggetto del presente lavoro faranno riferimento alle disposizioni di entrambi i provvedimenti.

L'art. 30 della L. fall.re come anche il più recente art. 127 del Decreto legislativo n. 14 del 12 gennaio 2019 (cd. Codice della crisi e dell'insolvenza dell'impresa) attribuiscono espressamente al curatore la qualifica di pubblico ufficiale²¹.

²¹ Vd. art. 30 l. fall.:

“Qualità di pubblico ufficiale.

Il curatore, per quanto attiene all'esercizio delle sue funzioni, è pubblico ufficiale.”

Con riferimento a tale qualifica si evidenzia che l'art. 357 cod. pen. prevede che *“Agli effetti della legge penale, sono pubblici ufficiali coloro i quali esercitano una pubblica funzione legislativa, giudiziaria o amministrativa”* precisando altresì che *“Agli stessi effetti è pubblica la funzione amministrativa disciplinata da norme di diritto pubblico e da atti autoritativi e caratterizzata dalla formazione e dalla manifestazione della volontà della pubblica amministrazione o dal suo svolgersi per mezzo di poteri autoritativi o certificativi”*.

Tale qualifica ha subito una evoluzione che ha visto spostare via via l'attenzione dal ruolo formale del soggetto (tradizionalmente inquadrato all'interno dell'amministrazione pubblica) alla sua funzione.

In tal senso la giurisprudenza ha chiarito²² che *“per la definizione di pubblico ufficiale è irrilevante la qualifica formale del soggetto essendo tale non solo colui che è chiamato direttamente ad esplicare da solo o in collaborazione con altri mansioni proprie dell'autorità, ma anche colui che è chiamato a svolgere attività pur non immediatamente rivolte ai fini dell'ufficio, ma aventi carattere accessorio, sussidiario purché attinenti all'attuazione dei fini medesimi”*.

In altri termini può assumere la qualifica di 'pubblico ufficiale' non solo il soggetto che sia dipendente pubblico, ma anche un lavoratore dipendente ovvero, un privato professionista incaricato dello svolgimento di compiti che sono espressione di un pubblico potere.

In effetti il professionista che svolge l'attività di curatore è chiamato a rivestire una funzione particolarmente rilevante nella tutela di interessi generali inerenti non solo il corretto esercizio della professione ma anche la tutela del mercato e di una sana economia (attraverso la corretta gestione di procedure dirette al soddisfacimento di

²² Cass. Pen. Sez. VI, sent. n. 10581 del 10 dicembre 1983.

coloro che hanno ricevuto un danno dall'insolvenza dell'imprenditore, nonché alla salvaguardia delle realtà produttive).

In conseguenza di ciò, il curatore, oltre a essere assoggettato a specifiche ipotesi di responsabilità penale connesse alla suddetta qualifica (si pensi ai delitti dei pubblici ufficiali contro la pubblica amministrazione quali ad es. peculato, concussione, corruzione, etc.) è assoggettato ad una responsabilità disciplinare interna alla procedura.

L'articolo 37 della legge fallimentare come anche il più recente art. 134 del citato Codice della crisi e dell'insolvenza dell'impresa prevede, infatti, che il tribunale possa, in ogni momento, su proposta del giudice delegato o su richiesta del comitato dei creditori o d'ufficio, revocare il curatore con decreto motivato.

A tale responsabilità si affianca la rilevanza, sotto il profilo disciplinare, di ogni condotta tenuta dal curatore-professionista che configuri una violazione delle norme deontologiche professionali stabilite dall'Ordine professionale di appartenenza.

L'attività del curatore, svolta da un privato nell'ambito della propria attività professionale in qualità di pubblico ufficiale, ha, dunque, una duplice natura per la quale si rende possibile profilare, in capo a quest'ultimo, non solo una responsabilità disciplinare propria della procedura d'insolvenza (responsabilità che può comportare, come estrema conseguenza, la revoca dell'incarico) ma anche una responsabilità disciplinare nell'ambito dell'Ordine professionale di appartenenza.

A conferma di ciò la Cassazione con la sentenza²³ n. 15030 del 15 luglio 2005 ha avuto modo di evidenziare che *“il curatore, pur non svolgendo attività di libero professionista, e cioè attività che abbia la sua fonte in un contratto d'opera professionale privatistico, certamente svolge un'attività che rientra a pieno titolo tra quelle riservate per legge alla sua professione. Conseguenza di ciò è che, accanto ad una responsabilità disciplinare interna alla procedura fallimentare a carico del curatore ... lo stesso è soggetto ad una responsabilità disciplinare da parte del suo Ordine, nel caso di infrazioni disciplinari ..., mentre ciò non sarebbe concepibile se l'attività di curatore non costituisse, anche una forma di esplicazione dell'attività professionale propria della professione al cui albo è iscritto il professionista.”*

Con riferimento alla deontologia professionale dei Commercialisti, si deve evidenziare che nel codice deontologico non sono riscontrabili norme specificamente destinate ai casi di espletamento dell'incarico di curatela in quanto il Codice deontologico adottato dalla categoria dei professionisti ha un approccio *cd. principle-based*²⁴, ossia è caratterizzato dall'enunciazione di principi generali valevoli per ogni tipologia di incarico espletato; pertanto la correttezza della

²³ Cassazione 15 luglio 2005 n. 15030.

²⁴ G. LUCHETTA, *“Profili deontologici dell'incarico di curatore fallimentare”*.

Principle-based (italiano «basato sui principi»). Gli standard principles-based, offrono principi e orientamenti generali volti a guidare, nelle specifiche circostanze, la soluzione del problema contabile da affrontare.

condotta del professionista-curatore deve essere definita alla luce dei principi generali di probità, dignità e decoro ivi presenti.

Sotto il profilo deontologico il commercialista è assoggettato, innanzitutto, al dovere di integrità e obiettività previsti, rispettivamente, dagli articoli 6 e 7 del codice deontologico.

In quanto curatore, ai sensi dell'articolo 31 della legge fallimentare nonché dell'art. 128 del Codice della crisi e insolvenza dell'impresa, è preposto alla amministrazione (nonché conservazione e custodia) del patrimonio compreso nella liquidazione giudiziale sotto la vigilanza del Giudice Delegato al fine di realizzare la tutela dei creditori, il professionista è chiamato ad agire con assoluta correttezza e imparzialità di giudizio, in modo da indirizzare la propria attività unicamente verso la ricerca della verità.

Il rispetto del dovere di obiettività, inteso come imparzialità e realismo nonché assenza di pregiudizi e interessi capaci di influenzare il giudizio del professionista, implica per il commercialista il dovere di agire nell'esclusivo interesse della procedura.

Dunque obiettività e integrità professionale sono i principi preminenti alla base della condotta professionale.

Peraltro l'obiettività (in quanto atteggiamento mentale) non può essere soggetta a verifica esterna, e, d'altra parte, l'integrità non può venire valutata in anticipo.

Pertanto il principale modo in cui il commercialista può dimostrare ai terzi che la

sua prestazione professionale è compiuta secondo tali principi è di comportarsi, di fatto e agli occhi di terzi, in modo obiettivo, imparziale e indipendente.

Il dovere di indipendenza, disciplinato dall'art. 9 del Codice, appare essere strettamente connesso ai principi di obiettività e integrità; anzi potremo meglio dire che ne costituisce la principale misura.

Il rispetto del principio di indipendenza implica, per il professionista, il dovere di evitare di assumere qualsiasi interesse di qualsiasi natura nell'ambito della procedura in cui opera in qualità di curatore.

A iniziare dagli interessi di natura economica: è doveroso sottolineare, infatti, come al curatore spetti esclusivamente il compenso liquidato dall'autorità giudiziaria mentre non gli è consentito in alcun modo accettare, sotto qualsiasi forma, altra retribuzione ovvero altro compenso da parte di soggetto diverso dal Tribunale.

Il professionista-curatore non deve assumere interessi personali nella procedura: ad esempio non può concorrere all'acquisto dei beni rientranti nel patrimonio fallimentare (neanche per interposta persona) nonché svolgere attività di assistenza di soggetti terzi aventi in oggetto l'acquisto dei suddetti beni.

Tali divieti assolvono allo scopo di prevenire situazioni di conflitto di interessi che possano pregiudicare il corretto conseguimento di ricchezza da destinare al soddisfacimento dei creditori concorrenti.

Sempre con riferimento al dovere di indipendenza, è opportuno evidenziare che, ai sensi del comma 5 del citato articolo 9 del Codice Deontologico, il Commercialista

deve evitare che *“dalle circostanze un terzo possa presumere la mancanza di indipendenza; a tal fine il professionista dovrà essere libero da qualsiasi legame di ordine personale, professionale o economico che possa essere interpretato come suscettibile di influenzare la sua integrità o la sua obiettività”*.

In altri termini il rispetto dei principi e dei doveri deontologici non deve soltanto sussistere ma deve anche apparire, ossia deve essere percepito e percepibile all'esterno, nella comune considerazione di coloro che sono a contatto con la procedura.

Il rispetto del profilo dell'indipendenza formale non è di poco conto nell'ambito dello svolgimento dell'incarico professionale, perché ha a che fare con la percezione pubblica di una soglia oltre la quale l'indipendenza può essere messa in discussione da un terzo ragionevole e informato.

Pertanto il Commercialista che si appresti ad assumere l'incarico di curatela è chiamato a valutare il rischio di compromissione della propria indipendenza in considerazione di tutte le circostanze, soggettive ovvero oggettive, concretamente emergenti nella specifica situazione e che possono costituire minacce o rischi per la sua obiettività.

In concreto, pertanto, ad integrazione e specificazione di quanto già previsto dalla legge che:

- all'art. 358 del Codice della crisi e insolvenza dell'impresa dispone espressamente il divieto di nomina a curatore per il coniuge, coniuge, la

parte di un'unione civile tra persone dello stesso sesso, il convivente di fatto, i parenti e gli affini entro il quarto grado del debitore, i creditori di questo e chi ha concorso al dissesto dell'impresa, nonché chiunque si trovi in conflitto di interessi con la procedura

- all'art. 125 del Codice della crisi e insolvenza dell'impresa, per effetto del rinvio operato all'art. 35, co. 4-*bis* del D.lgs. n. 159/2011 vieta di assumere l'ufficio di curatore ai soggetti legati da rapporto di coniugio, unione civile o convivenza di fatto, parentela entro il terzo grado o affinità entro il secondo grado con magistrati addetti all'ufficio giudiziario al quale appartiene il magistrato che conferisce l'incarico, nonché coloro i quali hanno con tali magistrati un rapporto di assidua frequentazione (intendendo per "frequentazione assidua" quella derivante da una relazione sentimentale o da un rapporto di amicizia stabilmente protrattosi nel tempo e connotato da reciproca confidenza, nonché il rapporto di frequentazione tra commensali abituali).

La norma deontologica impone al Commercialista di effettuare comunque, in occasione dell'assunzione dell'incarico di curatore, una valutazione del rischio di compromissione dell'indipendenza con riferimento al caso concreto, valutando, ad esempio, l'eventuale presenza degli ulteriori rapporti, non espressamente individuati dal legislatore, che potrebbero generare una minaccia alla sua indipendenza e obiettività di giudizio.

Il Commercialista è, in questi casi, tenuto a considerare tali circostanze al fine di valutare se sia o meno doveroso astenersi dall'assumere l'incarico.

Proseguendo nella rassegna dei principi deontologici generali dobbiamo certamente fare un riferimento al dovere di competenza e diligenza professionale.

Alla luce dell'articolo 8 del codice deontologico, che impone al professionista di svolgere la sua attività con competenza, diligenza e mantenendo adeguato il livello di qualità della prestazione erogata, si può affermare che, in qualità di curatore, cui spetta il compito di compiere gli atti di concreta amministrazione del patrimonio compreso nella liquidazione giudiziale sotto la vigilanza del Giudice Delegato e del comitato dei creditori, il Commercialista dovrà avere una preparazione tecnica particolarmente qualificata in materia non solo di economia aziendale, di contabilità ma anche di diritto societario nonché adeguata conoscenza delle varie fasi della procedura.

Il mantenimento della competenza peraltro si concretizza, per i commercialisti, anche attraverso l'obbligo deontologico di formazione professionale continua.

L'obbligo di formazione professionale costituisce, innanzitutto, un obbligo di legge introdotto per i commercialisti ben prima della costituzione dell'albo dei curatori previsto dall'art. 356 del Codice della crisi e dell'insolvenza dell'impresa.

Peraltro tale obbligo appare più intenso e incisivo del mero obbligo di aggiornamento biennale previsto dalla citata disposizione.

In tale ambito, le norme deontologiche intervengono (come sempre a integrare il dettato normativo) evidenziando come l'obbligo di formazione continua al quale il Commercialista è assoggettato per legge è diretto ad assicurare (attraverso l'espletamento di un monte ore minimo di attività formativa periodica) il mantenimento di un adeguato livello di competenze tecniche economico-giuridiche e che l'assolvimento di tale monte minimo di ore, in ogni caso, non esonera il professionista dalle ulteriori attività formative, con particolare riferimento ai settori di specializzazione e a quelli di attività prevalenti, laddove tale ulteriore attività formativa si renda necessaria dalla natura dello specifico incarico professionale in concreto assunto.

Sotto questo profilo l'iscrizione nell'Albo professionale appare garantire, in modo più stringente ed efficace, la sussistenza, in capo al soggetto che assume l'incarico di curatela, della doverosa e adeguata competenza e perizia.

Sotto il profilo della diligenza, gli artt. 136 del Codice della crisi e dell'insolvenza come anche l'art. 38 L.fall.re prescrivono il dovere per il curatore di agire con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico; in questo senso, è ormai opinione condivisa, che si richieda al curatore di compiere i doveri inerenti al suo ufficio con la diligenza non ordinaria del buon padre di famiglia (art. 1176, 1° co., cod. civ.) ma con una diligenza che, dovendosi applicare ad un incarico tecnicamente complesso, sia professionalmente qualificata (art. 1176, 2° comma, cod. civ.).

Sotto il profilo deontologico, costituisce una diretta e specifica applicazione del dovere di diligenza professionale, l'obbligo a carico del Commercialista:

- di dedicare a ciascuna questione esaminata la cura e il tempo necessari, al fine di acquisire una sufficiente certezza prima di effettuare le attività inerenti all'incarico professionale;
- di dotarsi di una organizzazione materiale e personale adeguata e coerente con le necessità imposte dalla tipologia dell'incarico.

In tal senso è opportuno evidenziare che, per espressa previsione deontologica, il Commercialista-curatore dovrà assicurare il rispetto del dovere di competenza e diligenza anche da parte dei propri collaboratori che lo assistano nella procedura fallimentare (ad esempio in qualità di coadiutori e delegati).

Proseguendo nella rassegna, il Commercialista-curatore è chiamato, ai sensi dell'articolo 10 del Codice Deontologico²⁵, a garantire il doveroso riserbo e riservatezza sulle informazioni relative all'incarico salvo che egli abbia il diritto o il dovere di comunicarle in conformità alla legge.

²⁵ Art. 10 Codice Deontologico:

Comma 1. Il professionista, fermi restando gli obblighi del segreto professionale e di tutela dei dati personali, previsti dalla legislazione vigente, deve mantenere l'assoluto riserbo e la riservatezza delle informazioni acquisite nell'esercizio della professione e non deve diffondere tali informazioni ad alcuno, salvo che egli abbia il diritto o il dovere di comunicarle in conformità alla legge.

Comma 2. Le informazioni acquisite nell'esercizio della professione non possono essere utilizzate per ottenere alcun vantaggio personale del professionista o di terzi.

Comma 3. Il professionista vigilerà affinché il dovere di riservatezza sia rispettato anche dai suoi tirocinanti, dipendenti e collaboratori.

Tale principio occorre ad integrare il precetto di legge che già dispone a carico del professionista precisi obblighi di mantenimento della riservatezza e segreto professionale.

Si tratta di un profilo rilevante e delicato: si pensi, ad esempio, all'obbligo del debitore assoggettato alla procedura di liquidazione giudiziale di consegnare al curatore la corrispondenza di ogni genere, inclusa quella elettronica, riguardante i rapporti compresi nel fallimento; in tal caso il dovere di riservatezza che grava sul curatore costituisce l'unica garanzia alla privacy del fallito.

La norma deontologica²⁶, in tale ambito, aiuta a inquadrare il precetto di legge in modo più chiaro e a meglio circostanziarlo, prevedendo in particolare:

- il divieto di utilizzare le informazioni acquisite nello svolgimento dell'incarico professionale per ottenere vantaggi personali o di terzi;
- un preciso obbligo di vigilanza da parte del Commercialista sui propri collaboratori, dipendenti e tirocinanti in riferimento al rispetto del dovere di riserbo e riservatezza sulle informazioni inerenti l'incarico di curatela.

Non ultimo appare il dovere di comportamento professionale (di cui all'articolo 11 del Codice deontologico) cui il Commercialista deve improntare il proprio operato.

Tale dovere impone al professionista di agire in modo da assicurare la conformità

²⁶ Le norme degli ordini professionali sono atti di soft-law: ciò sta a significare che non rientrano nel sistema delle fonti del diritto inteso come norma promanante dal potere politico. Pertanto non sono circondate dalle garanzie procedurali tipiche delle fonti per quanto riguarda la loro formazione, né promanano dal circuito politico decisionale dello Stato.

della sua condotta all'onore, dignità e decoro della Professione, astenendosi dal compiere qualsiasi azione che possa arrecare discredito al prestigio dell'Ordine professionale cui appartiene.

Riferendo tale principio allo specifico incarico di curatore, potremmo ad esempio individuare la commissione di un illecito disciplinare da parte del Commercialista-curatore che sollecitasse all'autorità giudiziaria l'affidamento di altri incarichi di curatela.

Esaurita la breve disamina dei principi deontologici generali, preme sottolineare che il Codice deontologico dispone ulteriori norme che rappresentano un utile riferimento nel delicato compito di delineare, in capo al Commercialista, il comportamento eticamente più corretto nell'espletare l'incarico di curatore.

In effetti il Codice deontologico individua una serie di norme, improntate ai citati principi generali, per regolare i rapporti professionali del Commercialista in ogni suo ambito.

Ad esempio sono previste alcune importanti norme in riferimento alla condotta che il professionista deve tenere nei rapporti con l'autorità giudiziaria: in particolare questi deve comportarsi con rispetto delle pubbliche funzioni, senza assumere atteggiamenti in contrasto con la propria dignità professionale e all'insegna del reciproco rispetto.

Tale precetto appare particolarmente significativo laddove il Commercialista assolva all'incarico di curatore, considerato il delicato equilibrio, nel rapporto tra

questi e il giudice delegato, in ordine alla individuazione delle rispettive attribuzioni, competenze e, conseguentemente dei doveri (anche in vista della valutazione delle rispettive responsabilità).

In altri termini, il Commercialista, chiamato a svolgere l'incarico di curatore, non deve confondere la propria funzione con quella del giudice delegato, rispettando i diversi ambiti di competenza.

Non meno rilevante appare la norma che regola i rapporti con le altre professioni, che impone al Commercialista di comportarsi con reciproco rispetto e salvaguardando sempre le specifiche competenze.

Tale precetto deontologico appare, infatti, di ausilio nell'orientare il Commercialista che, in qualità di curatore, abbia rapporti con iscritti in altri albi professionali.

Il mancato rispetto di tutti i precetti sopraindicati da parte del Commercialista-curatore, anche laddove il suo comportamento non provochi un danno alla procedura, sarà sempre rilevante ai fini della individuazione di un illecito disciplinare.

In tal senso il Commercialista sarà comunque oggetto di specifico intervento da parte del giudice disciplinare che è appunto chiamato ad accertare la responsabilità disciplinare del professionista.

L'esercizio dell'azione disciplinare, volta a rimediare alla violazione dei precetti deontologici posti a salvaguardia del corretto esercizio professionale, consente oggi

di affermare che la presenza di un quadro normativo deontologico di riferimento per il curatore concorre, sia pure indirettamente, a garantire anche quei valori a protezione dei quali la disciplina della crisi e insolvenza si pone, a beneficio dei soggetti coinvolti e, in ultima analisi, della collettività intera.

11.1.2- Altri incarichi nell'ambito delle procedure concorsuali

Nell'ambito delle procedure concorsuali molteplici sono i ruoli che il Commercialista, in qualità di esperto interprete di accadimenti aziendali, può essere chiamato a rivestire, in aggiunta a quello, già commentato, di curatore.

A partire dalle molteplici attestazioni che può rendere in tale ambito.

Ad esempio il Commercialista può essere chiamato a redigere la relazione giurata di stima di cui, rispettivamente, agli artt. 124 L. fall.re e all'art. 87 del Codice della crisi e insolvenza dell'impresa e di cui 160 della L. fall.re (si tratta della relazione giurata di stima resa nell'ambito rispettivamente del concordato fallimentare e del concordato preventivo).

Come è noto, lo scopo della relazione di stima di cui ai citati articoli, è di informare i creditori e l'autorità giudiziaria sul valore di mercato, effettivamente ricavabile a prezzi di realizzo con la liquidazione coattiva fallimentare, dei beni e dei diritti del debitore sui quali sussiste una causa di prelazione a favore dei creditori.

Ora, in riferimento a tale specifico ruolo, in aggiunta a quanto già osservato sui principi deontologici generali, pare opportuno effettuare alcune precisazioni in particolare sul dovere di competenza e diligenza che grava sul Commercialista impegnato in tale specifica prestazione professionale.

In effetti tale dovere impone al Commercialista di svolgere la propria attività con coscienza e diligenza, assicurando la qualità della prestazione secondo quanto richiesto dalla prassi professionale e dai principi di comportamento approvati dal Consiglio Nazionale.

Agirà dunque in modo corretto il Commercialista che, nell'effettuare la relazione estimativa sopraindicata, si avvarrà delle indicazioni fornite dal Consiglio Nazionale in riferimento, ad esempio, al contenuto della relazione e ai criteri di valutazione a tal fine utilizzati.

Sarà concreta applicazione del dovere di diligenza, inoltre, il comportamento del Commercialista-stimatore che, laddove la concreta valutazione dei singoli beni dovesse investire professionalità tecniche specifiche, si avvalga, a sua volta, delle prestazioni professionali di ingegneri, architetti, geometri, ecc. di volta in volta da individuarsi in relazione alla natura del bene da stimare (terreni edificabili, fabbricati a destinazione speciale, programmi software, ecc.); ferma restando, in ogni caso, la responsabilità in capo al Commercialista per le valutazioni oggetto di giuramento.

Particolare attenzione merita, altresì, il ruolo del Commercialista chiamato ad operare nell'ambito della composizione negoziale delle situazioni di crisi dell'impresa.

In effetti la riformata disciplina del concordato preventivo insieme con gli istituti degli accordi di ristrutturazione dei debiti *ex art. 182-bis L.fall.re* e art. 68 del Codice della crisi e insolvenza e del piano di risanamento attestato di cui all'art. 67, terzo comma, *lett. d)*, ha portato alla ribalta il ruolo del professionista che, con la sua competenza e professionalità, nonché indipendenza è chiamato a fornire un contributo giuridico-aziendalistico per il superamento delle difficoltà economiche e finanziarie che coinvolgono l'imprenditore.

Tale accrescimento del ruolo del professionista comporta, di conseguenza, anche un rafforzamento dei relativi doveri deontologici.

In particolare sotto il profilo della competenza professionale, il Commercialista, nell'occuparsi delle operazioni di ristrutturazione aziendale, dovrà poter contare:

- sia su una solida preparazione giuridica, al fine di individuare le soluzioni che meglio si conciliano con la crisi dell'impresa
- sia su adeguate competenze in materia aziendalistica, allo scopo di poter valutare l'aleatorietà di tutti gli strumenti in suo possesso e l'impatto delle varie alternative possibili al fine di superare le difficoltà in cui l'imprenditore può venirsi a trovare.

11.1.3- La responsabilità disciplinare

I precetti deontologici assumono, nell'Ordinamento professionale, valenza di norme cogenti che comportano, in presenza di una loro violazione, il nascere in capo all'iscritto all'Ordine, di una specifica responsabilità di tipo disciplinare.

In tal senso, è appena il caso di ricordare che le norme deontologiche non sono 'fuori' dall'Ordinamento giuridico professionale ma sono in esso contenute e di esso fanno parte.

Come anche affermato dalla Cassazione con la sentenza n. 26810 del 20 dicembre 2007, tali precetti hanno natura di norme giuridiche integrative del precetto legislativo; pertanto la loro violazione determina in capo all'iscritto nell'Albo una responsabilità di natura disciplinare, il cui accertamento è rimesso al giudice disciplinare, chiamato a valutarne la condotta e a individuare, tra le sanzioni previste dall'ordinamento professionale, quella adeguata da applicare alla concreta fattispecie.

Per quanto riguarda l'Ordinamento professionale dei Commercialisti, tale impianto trova conferma nell'art. 49, co. 1, del decreto legislativo n. 139 del 28 giugno 2005 – recante Costituzione dell'Ordine dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili a norma dell'art. 2 della Legge 24 febbraio 2005 n. 34 – che prevede espressamente che *“Il procedimento disciplinare nei confronti dell'iscritto all'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”.

In tal senso il Consiglio nazionale (ai sensi dell'art. 29, co. 1, lett. c) del citato decreto) ha il compito di adottare e aggiornare il codice deontologico della professione nonché di disciplinare, con propri regolamenti, l'esercizio della funzione disciplinare sia a livello nazionale che territoriale.

Parimenti l'art. 50, co. 6, del medesimo provvedimento stabilisce una responsabilità disciplinare per fatti, ascrivibili al professionista, che seppur non riguardanti l'attività professionale si riflettano comunque sulla reputazione professionale o compromettano l'immagine e la dignità della categoria; l'articolo 52, infine, individua le sanzioni (censura, sospensione fino a due anni e la radiazione dall'Albo professionale) da applicare, rimettendo al giudice disciplinare (artt. 49 e ss. del D.lgs. n. 139/2005) la valutazione del singolo caso e la comminazione della sanzione adeguata.

Quindi l'Ordinamento professionale non solo vincola, attraverso i precetti deontologici, il Commercialista che assuma incarichi nell'ambito di procedure concorsuali in merito ad una condotta improntata a principi di lealtà, correttezza, obiettività, competenza, diligenza e riservatezza ma provvede ad individuare:

- sia l'apparato sanzionatorio all'interno del quale individuare la sanzione adeguata da comminare nel caso di violazione del precetto deontologico;
- sia il soggetto preposto a dare avvio all'azione disciplinare.

In altri termini potremmo così riassumere:

- il comportamento del Commercialista che rivesta un qualsiasi ruolo nell'ambito di una procedura concorsuale, laddove sia qualificabile come illecito disciplinare, viene intercettato dall'Ordinamento professionale al fine di rimediare a quel disvalore etico-giuridico che la violazione del precetto deontologico ha determinato a tutela del decoro della Professione stessa;
- la responsabilità che ne consegue, come detto di tipo disciplinare, ha una propria autonomia rispetto ad altri profili di responsabilità (ad esempio, responsabilità civile, responsabilità penale, etc.); tuttavia, insieme ad esse concorre, attraverso la repressione di condotte che si caratterizzano in abusi e mancanze commessi nell'espletamento dell'incarico assunto, alla tutela di interessi di valenza generale riconducibili, nello specifico, al corretto esercizio della professione e dunque, in ultima analisi, alla tutela della correttezza dei comportamenti dei professionisti in qualità di operatori economici sul mercato.

CAPITOLO 12

L'IMPORTANZA DEI VALORI E DEL RISPETTO PER SCONFINGERE LA CORRUZIONE

Oggi la corruzione si presenta come un problema sistematico, difficile da mettere in relazione con altre mancanze strutturali in base a rapporti di causa ed effetto; certamente la corruzione ha un forte legame con la criminalità organizzata che ha il controllo del territorio e priva i cittadini dei diritti fondamentali per garantire i privilegi di pochi.

Le associazioni criminali in genere e quelle mafiose in particolare, che hanno una capacità tentacolare di insinuarsi nelle strutture istituzionali ed imprenditoriali della società civile, utilizzano e tendono ad utilizzare il settore pubblico come sede per l'incremento dei loro affari ed interessi economici²⁷.

In tale contesto la moderna economia di mercato è costretta a misurarsi con lo spettro dell'infiltrazione mafiosa, la quale si realizza con il condizionamento e la strumentalizzazione delle scelte imprenditoriali di privati, non necessariamente affiliati alle cosche.

²⁷ G. LUCHETTA, *“Etica e deontologia professionale”*.

In effetti la corruzione è uno degli elementi su cui si fonda l'azione della criminalità organizzata perché rappresenta uno strumento utilizzabile per accrescere la pressione mafiosa inquinando gli atti della pubblica amministrazione²⁸.

Corruzione e criminalità organizzata sono fenomeni che si rafforzano reciprocamente.

Le mafie sono diventate imprenditrici entrando direttamente nel circuito economico e delle commesse pubbliche introducendosi nell'azione amministrativa attraverso la collusione con la politica e la burocrazia mediante la corruzione che rappresenta uno strumento con cui la criminalità organizzata si impone alle amministrazioni pubbliche.

Con la conseguenza che, associata a fenomeni di criminalità organizzata, tale fenomeno rappresenta non solo un *vulnus* della legalità, ma mina alle basi la fiducia nello Stato di diritto, debilita la coscienza morale e la responsabilità collettiva per i beni comuni.

Nel corso degli ultimi anni abbiamo, tuttavia, tristemente constatato come la corruzione sia un vero e proprio *virus* in grado di contagiare non solo il settore pubblico ma anche quello privato fino ad arrivare alla vita civile proponendo, addirittura a volte imponendo, quotidianamente, determinati modelli di comportamento ai cittadini.

²⁸ G. LUCHETTA, “*Etica e deontologia professionale*”.

Modelli che, in apparenza vincenti (perché alimentati da avidità e ambizione) producono, invece, degrado umano, sociale e ambientale.

La corruzione affligge la vita quotidiana di tutti perché comporta inefficienza, servizi scadenti, maggior peso della crisi economica, assenza di opportunità e a farne le spese sono soprattutto i giovani disoccupati.

In particolare sul piano economico, la corruzione rappresenta un grande ostacolo alla crescita e sviluppo del Paese, poiché impedisce l'accesso di nuovi soggetti nel mercato e crea ostacoli alla concorrenza, causando non solo sprechi e perdite dirette di capitale, ma anche una vera e propria distorsione del mercato.

Essa disincentiva gli investimenti perché un imprenditore di buon senso non mette a rischio le proprie risorse quando la corruzione è forte e la normativa anticorruzione non è ancora adeguata.

La diffusione della corruzione, dunque, sul piano economico, comporta meno competitività, meno investimenti, meno produttività, meno progresso tecnico, meno innovazione, meno impresa e conseguentemente più disoccupazione.

Un Paese dove è dilagante il fenomeno della corruzione non è affidabile per gli investitori e di conseguenza perde opportunità di business e di sviluppo.

Il nostro Paese, sente il bisogno di liberarsi dalla corruzione che è un fenomeno che ci impoverisce tutti sul piano economico, politico, sociale e culturale. Ciò che può

essere fatto per contrastare questo flagello sociale merita, dunque, il massimo della considerazione e del sostegno; e questa lotta ci impegna tutti²⁹.

Nessuno, infatti, può dirsi estraneo a questo processo; la corruzione è evitabile ed esige l'impegno di tutti.

Occorre dunque approntare comportamenti sani e trasparenti nei rapporti tra enti pubblici, settore privato e società civile.

In tal senso anche le categorie professionali, attraverso il corretto esercizio delle proprie attività, possono utilmente contribuire alla formazione di un contesto economico più trasparente e rispettoso non solo delle regole e dei principi condivisi ma anche e prima di tutto delle persone e degli interessi comuni.

Anche i professionisti, in qualità di operatori economici, sono chiamati, infatti, a contribuire allo sviluppo e alla crescita, non solo economica, della società.

I Commercialisti, in particolare, in quanto esponenti di una professione fortemente legata da un rapporto simbiotico alle imprese e ai mercati, possono essere una risposta concreta a supporto delle imprese per contrastare l'illegalità.

L'opera può rivelarsi indispensabile per il funzionamento dell'economia del nostro Paese, per il rispetto delle regole della competizione, per la necessaria trasparenza delle attività imprenditoriali, per migliorare il rapporto tra Stato e Cittadino.

²⁹ G. LUCHETTA, *“Etica e deontologia professionale”*.

Partendo da tale prospettiva, si può tentare, di individuare gli strumenti che la Professione in concreto offre, nell'attuale momento storico, per prevenire il formarsi, innanzitutto al proprio interno ma anche all'interno della società, di fenomeni di corruzione ovvero di contrastarli laddove l'azione di prevenzione non sia risultata efficace.

Il primo e più significativo strumento di prevenzione e contrasto dell'emersione di situazioni di corruzione è certamente la formulazione del Codice deontologico di categoria, cioè di quel complesso di principi e regole etiche che gli iscritti all'Ordine sono chiamati a rispettare nel quotidiano svolgimento delle proprie attività e la cui inosservanza genera, a carico del professionista, una responsabilità disciplinare.

Le norme deontologiche costituiscono il sistema dei valori etici di riferimento di ogni professione: il termine "deontologia" trova particolare applicazione nel settore delle professioni intellettuali come corpus di regole e di doveri che sono alla base di una professione e del suo esercizio, indirizzati a coloro che ne fanno parte (raccolti in un Codice deontologico o codice etico ovvero codice di comportamento).

Tali precetti hanno valenza di vere e proprie norme giuridiche integrative delle disposizioni di legge e risultano significativi nella misura in cui vengano 'incarnati' dalle persone alle quali sono destinati.

Partiamo, dunque, da qui per verificare se e come l'effettiva osservanza dei principi deontologici professionali possono costituire uno strumento ancora oggi attuale ed efficace per la prevenzione (e il contrasto) di fenomeni corruttivi.

Ai sensi del Decreto legislativo n. 139 del 28 giugno 2005, legge istitutiva dell'Ordinamento professionale dei Commercialisti, il Consiglio Nazionale ha il compito di adottare e aggiornare il codice deontologico della professione.

In altri termini la Professione stessa individua i precetti etici di riferimento per tutti gli iscritti nell'Albo: si tratta di principi e doveri che mirano sostanzialmente a tutelare l'affidamento di tutti quanti i soggetti che si relazionano con il professionista iscritto nell'Albo garantendone la correttezza dei comportamenti (innanzitutto quelli economici) e la qualità ed efficacia della prestazione professionale da questi resa di volta in volta.

Possiamo dunque affermare che, attraverso l'osservanza delle regole e principi individuati nel Codice deontologico professionale si intende tutelare il corretto esercizio della professione.

Ciò trova conferma nell'art. 5 del Codice deontologico che, nella sua versione attuale, innovando rispetto alle previgenti formulazioni, stabilisce ora espressamente che *“il professionista ha il dovere e la responsabilità di agire nell'interesse pubblico al corretto esercizio della professione”* e che *“soltanto nel rispetto di tale interesse egli potrà soddisfare le necessità del proprio cliente”*.

Come si può osservare, l'interesse al corretto esercizio della professione ha valenza

generale e costituisce un dovere per ogni iscritto nell'albo professionale, rivelando, al tempo stesso, l'esigenza, da parte della Professione, di garantire non solo il soddisfacimento di interessi particolari (si pensi a quello del cliente diretto ad ottenere la prestazione professionale), ma anche di un interesse più ampio, connesso alla crescita e allo sviluppo della società intera.

Potremmo dire che l'interesse al corretto esercizio della professione si concretizza nell'insieme dei benefici che la collettività riceve dalle prestazioni da fornite dalla categoria professionale.

Accanto a tale principio il Codice deontologico individua taluni altri principi generali connessi a doveri che i Commercialisti sono chiamati ad osservare.

La corruzione si contrasta, anzitutto promuovendo una maggiore cultura della trasparenza tra enti pubblici, settore privato e società civile.

La trasparenza non è possibile se non si ha a cuore la ricerca della verità delle situazioni e delle persone.

L'amore per la verità è alla base dei principi deontologici della professione: si chiama "integrità" e rappresenta quel principio di correttezza, onestà, autenticità e trasparenza cui il professionista è chiamato a improntare ogni suo comportamento, non soltanto professionale.

Si tratta della codificazione di quel precetto di natura morale prima che giuridico, di “*honeste vivere*” che costituisce, da sempre, uno dei principi fondamentali del diritto³⁰.

Il dovere di agire con integrità, espressamente disposto dall’art. 6 del Codice deontologico di riferimento dei Commercialisti, è declinato in alcuni divieti ed obblighi disposti ai commi 2 e 3 del citato articolo diretti a garantire, da parte del professionista, un comportamento improntato ad onestà materiale e intellettuale: si dispone espressamente per il professionista sia il divieto di mentire o ingannare attraverso dichiarazioni, comunicazioni o informative non veritiere o ingannevoli sia il divieto di perseguire utilità non dovute, disponendo, per contro, l’obbligo di adempiere alle obbligazioni assunte nei confronti della clientela o dei terzi in genere.

Come può osservarsi, il rispetto del principio di integrità è centrale nel Codice deontologico e rappresenta il presupposto sul quale si innestano tutti gli altri doveri professionali (connessi all’osservanza dei principi generali di competenza, diligenza, riservatezza, comportamento professionale, etc.).

L’integrità professionale rappresenta, dunque, insieme all’interesse pubblico al corretto esercizio della professione, una sorta di stella polare per il Professionista che è chiamato a conformare la propria condotta a tali principi.

³⁰ G. LUCHETTA, “*Etica e deontologia professionale*”.
Honeste vivere <onèste vivere> (lat. «vivere onestamente»).

Il loro rispetto sistematico, da parte della categoria, assicura, una efficace prevenzione di fenomeni di corruzione.

A completamento di tali principi generali, il Codice ne individua ulteriori connessi alla specifica natura della prestazione di opera intellettuale resa dal professionista:

- Obiettività (art. 7) che si concretizza nel dovere di agire da parte del professionista in assenza di pregiudizi, conflitti di interessi o indebite pressioni, nonché di mantenere un comportamento non influenzabile dalle aspettative del cliente; nonché indipendenza (art. 9) che concerne il dovere di evitare situazioni che possano ledere o compromettere l'atteggiamento di imparzialità e obiettività del professionista;
- Competenza, diligenza e qualità della prestazione (art. 8) che ha a che fare con il dovere di adempiere alla prestazione professionale con un grado di conoscenza tecnica adeguata alla natura di tale prestazione, seguendo la prassi professionale e i principi di comportamento di volta in volta individuati;
- Riservatezza (art. 10) che si incentra nell'obbligo di mantenere il segreto professionale e il riserbo di studio sulle informazioni acquisite nell'esercizio dell'attività professionale, salvo che vi sia un diritto o dovere di legge di comunicare tali informazioni;

- Comportamento professionale (art. 11): che concerne il dovere generale di mantenere alta la reputazione personale e quella della professione, anche quando non si esercita.

Tra questi preme osservare, la rilevanza dell'osservanza dei doveri connessi al rispetto dei principi di obiettività e indipendenza che sono diretti a garantire il mantenimento da parte del professionista di un atteggiamento autonomo e imparziale rispetto a eventuali pressioni esterne indebite (esercitate dal cliente o dai terzi con i quali egli viene in contatto); in particolare il rispetto del principio di indipendenza si concretizza nell'obbligo di evitare situazioni che possano diminuire il libero arbitrio del professionista ovvero creare un conflitto di interessi anche solo potenziale.

Anche i doveri di riservatezza e segreto professionale nei confronti della clientela vengono meno in tutti quei casi in cui ricorra la necessità di soddisfare un interesse superiore a quello particolare connesso all'erogazione della prestazione professionale.

Tali precetti, concorrendo a costruire un modello comportamentale riconducibile all'imperativo generale di agire con correttezza, obiettività e indipendenza, competenza e diligenza, comportamento professionale e riservatezza, rappresentano, in astratto, un presidio codificato del tutto esauriente per prevenire possibili situazioni di abuso e corruzione.

A completamento di tali principi di valenza generale, il Codice deontologico dispone, inoltre, una serie di obblighi specifici in relazione alla generalità dei rapporti professionali intrattenuti dal professionista: non soltanto, quindi, dei rapporti intercorrenti con i clienti, ma anche di quelli che il professionista pone in essere con i colleghi, con i propri dipendenti e collaboratori, con gli enti istituzionali della categoria professionale cui appartiene e in generale con tutti i terzi con i quali egli viene a contatto in ragione della sua attività.

Si tratta dunque della codificazione di doveri e obblighi che investono totalmente l'attività di professionista, che è perciò sottoposta, in ogni momento e ambito, all'obbligo di conformità con principi e norme deontologiche.

Tra queste norme particolare attenzione meritano, quelle destinate a disciplinare i rapporti con i pubblici uffici (art. 38 del Codice deontologico): al professionista che abbia rapporti di parentela, amicizia o, più in generale, familiarità con esponenti di pubblici uffici (ad esempio magistrati, componenti delle commissioni tributarie ovvero funzionari delle pubbliche amministrazioni) è infatti, espressamente vietato vantare o utilizzare, in qualsiasi modo, tale circostanza al fine di trarne vantaggi di qualsiasi natura per la propria attività professionale.

Ulteriori spunti di interesse emergono dall'analisi delle disposizioni relative alla concorrenza tra le quali emerge in particolare:

- il divieto al professionista, all'art. 41, di utilizzare eventuali cariche politiche o pubbliche ricoperte in modo tale da far ritenere che per effetto

di tali cariche egli possa conseguire vantaggi professionali per sé o per gli altri;

- il divieto di intermediazione, all'art. 43, allorché questa pregiudichi l'indipendenza e l'obiettività del professionista.

Come può osservarsi, la deontologia professionale fissa dei paletti ben chiari a demarcazione tra ciò che è lecito e consentito fare al professionista e ciò che può invece configurarsi come un possibile abuso dell'esercizio della professione posto in essere allo scopo di trarne indebiti vantaggi.

Da questa breve illustrazione dei principali contenuti del Codice deontologico appare di immediata evidenza come l'ordinamento professionale sia astrattamente in grado di approntare gli strumenti per prevenire situazioni di abuso e corruzione; tuttavia è necessario individuare anche gli ulteriori strumenti con i quali l'Ordinamento professionale può garantire da parte dei suoi iscritti l'effettiva osservanza delle norme deontologiche al fine di assicurare che l'esercizio della professione nell'ambito del contesto economico e sociale cui si rivolge, si svolga correttamente e non diventi, invece, dietro un'apparenza di rispettabilità, luogo e momento per realizzare abusi, finanche reati, connessi a fenomeni corruttivi.

Risulterà cruciale l'attività di promozione e divulgazione delle norme deontologiche presso la generalità degli iscritti all'interno delle attività di 'formazione professionale continua', nonché sulla rilevanza e significatività dell'attività repressiva attuata dall'Ordine professionale, attraverso l'esercizio della

funzione disciplinare, in corrispondenza delle possibili violazioni, da parte dei professionisti, di tali precetti.

Negli ultimi anni, nell'ambito di detta categoria professionale, è stato fatto uno sforzo particolare per divulgare, presso gli iscritti, la conoscenza dei precetti deontologici attraverso specifici interventi su tutto il territorio nazionale. Innanzitutto la deontologia professionale è stata inserita tra le materie oggetto di formazione professionale permanente per le quali è obbligatorio maturare un numero minimi di crediti formativi, anche annuali.

Ciò ha consentito alla generalità degli Ordini territoriali di programmare periodicamente e sistematicamente corsi di formazione specificamente destinati a trattare la materia.

In aggiunta a ciò il Consiglio Nazionale ha svolto un'intensa attività convegnistica per illustrare i contenuti del Codice deontologico della professione, anche alla luce degli aggiornamenti cui questo è stato sottoposto nel 2016, e approfondire le questioni più problematiche, sotto il profilo deontologico, emergenti dal quotidiano svolgimento dell'attività professionale.

E' evidente che la divulgazione della conoscenza dei precetti deontologici costituisce solo il primo passo di una più intensa attività di promozione dell'osservanza di tali principi: tuttavia si tratta di un passo necessario e non scontato, per dare nuova vita a un tema, quello deontologico, che, seppur centrale nella vita professionale, risulta sovente sottovalutato dagli stessi professionisti

perché avvertito come meno urgente rispetto alla esigenza di continua formazione e aggiornamento nelle materie prettamente tecnico-professionali; e poco conosciuto da coloro che, in qualità di tirocinanti, si apprestano ad accedere alla Professione. Quello della formazione sui valori etici professionali è un primo passo necessario, ma non evidentemente sufficiente per garantire l'effettiva osservanza di tali principi da parte degli iscritti nell'albo; appare, infatti, indispensabile svolgere un'ulteriore attività, di carattere propriamente repressivo, in corrispondenza delle situazioni di violazione di tali precetti.

In tal senso, va ricordata la centralità dello svolgimento dell'attività disciplinare da parte dell'Ordine professionale nei confronti degli iscritti che abbiano violato le norme di legge e deontologiche.

L'attribuzione del potere disciplinare trova fondamento e giustificazione nell'interesse, di valenza generale, di garantire l'effettiva permanenza nel consesso professionale solo dei soggetti giudicati idonei allo svolgimento della Professione, a tutela del suo corretto esercizio.

Non si tratta, dunque, di una semplice prerogativa ma, più propriamente, dell'esercizio di un potere-dovere da parte dell'Ordine professionale diretto a conservare, in ultima analisi, attraverso il rispetto e l'osservanza dei doveri individuati dalla legge e dall'etica professionale, il patrimonio morale della comunità professionale a beneficio dell'intera collettività.

L'esercizio della funzione disciplinare da parte dell'Ordine professionale emerge come strumento importante di tutela anche in tutti quei casi in cui il professionista partecipi alla commissione, o anche solo la permetta, di abusi o reati connessi a fenomeni di corruzione.

Nell'ambito dell'ordinamento professionale dei Commercialisti, l'art. 49, co. 1 del D.lgs. n. 139/2005 individua il procedimento disciplinare nei confronti dell'iscritto all'Albo come il principale strumento diretto ad accertare la sussistenza della responsabilità per le azioni od omissioni che integrino violazione oltre che di norme di legge e regolamenti, anche di norme deontologiche.

Trattasi di un procedimento amministrativo improntato ai principi costituzionali di imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa diretto a irrogare, in caso in cui venga accertata l'effettiva violazione da parte del professionista delle citate norme e canoni, una delle sanzioni tassativamente previste dall'art. 52 del d.lgs. n. 139/2005, secondo un principio di proporzionalità e adeguatezza rispetto alla gravità della violazione commessa (comminando, secondo un criterio di gravità crescente, la sanzione della censura o della sospensione dall'esercizio della professione fino ad un periodo di due anni ovvero della radiazione dall'Albo).

La responsabilità cd. disciplinare del professionista emerge anche laddove la condotta:

- seppur non riconducibile a violazione di specifica norma, sia comunque ritenuta in contrasto con i doveri generali di dignità, probità e decoro, a tutela dell'interesse pubblico al corretto esercizio della professione;
- seppur riferita a fatti non riguardanti l'attività professionale, sia tale da riflettersi (negativamente) sulla reputazione professionale o comprometta l'immagine e la dignità della categoria.

L'accertamento di tale responsabilità ha una sua vita autonoma e certamente non intende in alcun modo sostituirsi al necessario accertamento, in capo al professionista, in corrispondenza di fatti corruttivi a lui in qualche modo ascrivibili, di eventuali responsabilità di natura civile o penale.

Tuttavia l'esercizio della funzione disciplinare da parte dell'Ordine professionale, concorrente e complementare a quella del giudice civile e penale, va innegabilmente a completare il quadro di riferimento di un sistema, appositamente creato dall'ordinamento giuridico, che si attiva e reagisce sistematicamente ogniqualvolta l'individuo che si renda colpevole di tali abusi sia un professionista iscritto nell'Albo e che, in risposta alla gravità dell'azione commessa, può anche condurre alla definitiva espulsione della persona dal consesso professionale di riferimento.

Va inoltre precisato che il Consiglio Nazionale nel 2016 ha elaborato un apposito codice in grado di agevolare i 'Consigli di disciplina' locali, chiamati all'esercizio della funzione disciplinare, nella individuazione della sanzione da applicare in

presenza delle medesime violazioni dei precetti deontologici, in ossequio ai principi costituzionali di proporzionalità nonché di uguaglianza e di parità di trattamento anche al fine di diffondere un'applicazione uniforme su tutto il territorio nazionale dell'apparato sanzionatorio previsto dalla legge in caso di responsabilità disciplinare.

In tale ambito sono stati individuati *range* sanzionatori particolarmente aspri (dalla censura alla sospensione dall'esercizio della professione, fino anche alla radiazione, laddove siano presenti circostanze aggravanti) nel caso di violazione dei doveri e obblighi connessi all'inosservanza dei principi di integrità e obiettività.

Inoltre nelle specifiche fattispecie citate in precedenza sono state previste le seguenti sanzioni:

- per la violazione del divieto di vantare o utilizzare, qualsiasi rapporto con esponenti di pubblici uffici per trarre vantaggi di qualsiasi natura (art. 38 C.D.) è stata prevista l'applicazione, come sanzione minima, della sospensione dall'esercizio professionale fino a sei mesi;
- per la violazione del divieto di utilizzare eventuali cariche politiche o pubbliche per conseguire vantaggi professionali per sé o per gli altri (art. 41 C.D.) è stata prevista la comminazione di una sanzione minima della sospensione dall'esercizio della professione per almeno tre mesi;
- per la violazione del divieto di intermediazione (art. 43 C.D.), è stata prevista, come sanzione minima, la sospensione da sei mesi ad un anno.

CAPITOLO 13

IL (DIS)ORDINE DELLA PROFESSIONE CONTABILE

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, sta collaborando con i sindacati per una nuova proposta di suddivisione dell'Albo in settori di specializzazione.

La proposta non è nuova e in passato il progetto si è bloccato più volte a causa di difficoltà attuative.

La "*professione contabile*" è in continua evoluzione³¹.

La sua tradizionale accezione quantomeno storica (tenuta della contabilità, predisposizione delle comunicazioni economico-finanziarie, revisione legale), oggi non rende più giustizia alla configurazione che essa ha assunto, a causa principalmente della miriade di attribuzioni assunte negli ultimi tempi, che a volte è difficile classificare nell'etichetta di "*professione contabile*".

In questo contesto, ben vengano le *specializzazioni*, prima di tutto perché il mercato ne ha bisogno, ma se non ne sostiene contemporaneamente l'esclusività, la specializzazione non basta per diventare uno strumento evolutivo della professione.

Il *commercialista* si contende la scena con figure specialistiche molto "affini", come il *consulente del lavoro*, con cui possono svolgere alcune attività in comune, gli

³¹ M. MAFFEI, *Il (dis)ordine della professione contabile*, "Il Sole 24ore", 4 febbraio 2021.

avvocati e gli *attuari* che pur non avendo una formazione contabile possono essere iscritti nell'elenco dei *revisori legali*.

Inoltre altre *figure tecniche* che possono svolgere attività nel campo delle discipline contabili, attraverso l'appartenenza ad associazioni riconosciute dal Ministero dello Sviluppo Economico, regolamentate dalla normativa in materia di professioni non organizzate.

A tutto ciò va aggiunto che si è assistito nel contempo ad un proliferare di elenchi, ove il commercialista, seppur regolarmente iscritto in un albo (previo svolgimento di un tirocinio e sostenimento di un esame), deve registrarsi (dimostrando ulteriori qualificazioni conseguite) per poter esercitare la propria professione in taluni ambiti che, in linea di principio, proprio l'iscrizione al proprio Ordine di riferimento dovrebbe invece garantire.

Si pensi ai revisori dei conti degli enti locali, al manager dell'innovazione, al componente dell'organismo indipendente di valutazione.

Questa proliferazione di "*nuove figure professionali contabili*" è stata possibile anche a causa della mancanza di una chiara e definita attribuzione di competenze ed esclusive per i commercialisti.

L'andamento nel tempo della "professione contabile" dipende strettamente dal ruolo giocato dallo Stato, che funge da vero e proprio "creatore" di *opportunità* e consente la creazione, il rafforzamento e l'indebolimento di gruppi professionali e interviene in tutti gli ambiti della vita sociale.

Ovviamente, proprio a causa del ruolo giocato dallo Stato, l'affermazione della figura del commercialista, che oggi essa rappresenta anche di un punto di vista di utilità sociale, presenta un percorso in salita.

Rispetto ad altre professioni ordinistiche più tutelate, per i commercialisti, il processo di professionalizzazione sembra essere incompiuto e incompleto e non si concluderà solo con l'introduzione delle specializzazioni.

Questo obiettivo può essere raggiunto solo quando i commercialisti otterranno la completa autoregolamentazione della loro attività e dei relativi mercati del lavoro in modo esclusivo.

Tutto passa quindi attraverso l'attribuzione di quelle esclusive da troppo tempo promesse e poi negate.

Queste problematiche potranno essere risolte gradualmente, innalzando maggiori barriere all'ingresso e promuovendo forme di garanzie pubbliche.

In questo modo si otterrà quel riconoscimento sociale da parte degli utilizzatori dei servizi erogati, che potranno fare riferimento solo alle categorie professionali così definite.

Ovviamente il processo di specializzazione è fortemente condizionato dal panorama politico.

Il tema è di particolare attualità se si considera che in uno scenario di grandi e repentini cambiamenti, come quello attuale, sono sempre più forti le spinte al superamento della tradizionale connotazione burocratico-amministrativa della

professione contabile, nella direzione di una configurazione più adatta a fronteggiare le sfide future.

Ad esempio la *digitalizzazione* sulla base della *rivoluzione dell'Industria 4.0*, le non più trascurabili pressioni che circondano le questioni ambientali e sociali, hanno ridefinito fino ad ora in parte (e stanno continuamente ridefinendo *in progress*) i confini del rapporto *impresa-professionista*, apportando nuove opportunità e nuove sfide, che dovranno nel tempo fare nuovo «ordine» sul ruolo della futura professione contabile.

CONCLUSIONI

L'emergenza COVID-19 si è abbattuta sulla nostra economia. e non solo, come un ciclone.

È previsto che a livello mondiale, il PIL subirà un calo al 4%, una delle più gravi recessioni degli ultimi 150 anni.

L'Italia rischia un impatto negativo sul PIL superiore al 10%.

In termini assoluti potrebbe trattarsi di una perdita di circa 200 miliardi di euro.

Un ciclone che rischia di spazzare via centinaia di migliaia di imprese e più di un milione di posti di lavoro e che, certamente, non potrà non avere conseguenze anche sulla professione del Commercialista.

Una professione che sconta ancora la pesante eredità della “grande” *recessione* del 2007-2013, che ha innescato una crisi senza precedenti nel mondo delle professioni liberali, alla quale non sarebbero potute risultare immuni.

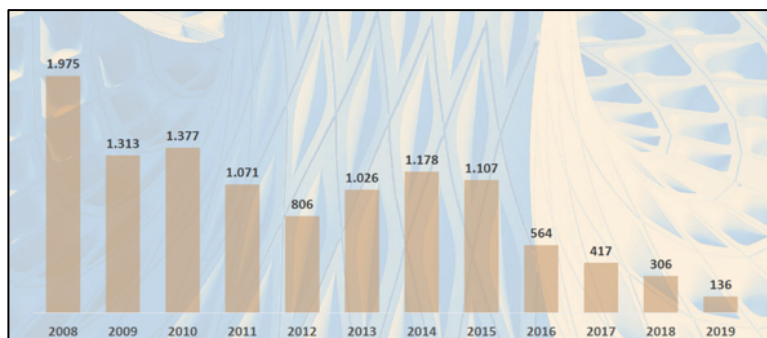
Tra il 2008 e il 2019, in 12 anni, il valore aggiunto pro-capite del comparto libero professionale si è ridotto del 20%.

Lo stesso periodo, il reddito professionale medio dei commercialisti si è ridotto dell'11%.

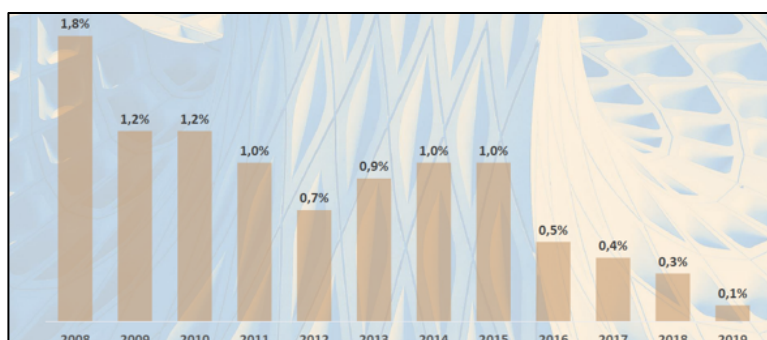
È così che, probabilmente, si spiega il progressivo rallentamento del tasso di crescita degli iscritti all'Albo.

Nell'ultimo anno, infatti, gli iscritti sono aumentati di appena 136 unità, pari al +0,1%.

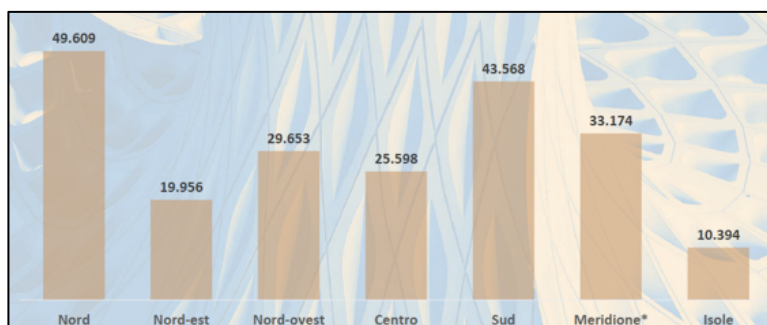
INCREMENTO ANNULARE ISCRITTI TOT. 2008-2019



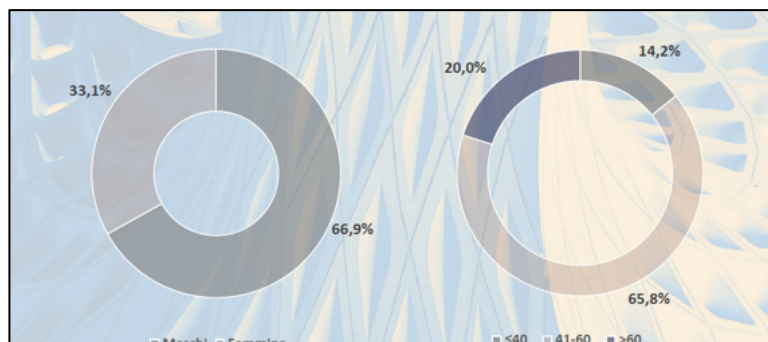
TASSO DI CRESCITA ANNUALE ISCRITTI TOT 2008-2019



GLI ISCRITTI TOT. AL 1° GENNAIO 2020 PER MACROAREE



GLI ISCRITTI ALL'ALBO AL 1° GENNAIO 2020: SESSO E CLASSI DI ETÀ



Per la prima volta sono diminuiti gli iscritti nella sezione A dell'Albo (-0,1%), compensata dalla crescita degli iscritti nella sezione B (+14%) e nell'elenco speciale (+1,4%)³².

A ciò si aggiunge un nuovo preoccupante calo dei "praticanti" che oggi risultano essere in rapporto di 1 a 10 con gli iscritti totali.

Anche per questo, il Consiglio Nazionale, quest'anno, ha deciso di ridurre significativamente il contributo annuale degli iscritti under 36 portandolo da 65 a 30 euro.

La crisi COVID-19 avrà un impatto molto negativo anche sulle altre professioni.

Per questo motivo, non può bastare un appello all'evoluzione della professione del commercialista in termini di aggregazioni e specializzazione, che restano

³² Fondazione Nazionale Commercialisti, "RAPPORTO 2020: sull'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili", Novembre 2020.

comunque, nel medio lungo termine, le valide strategie possibili per fronteggiare le nuove sfide del mercato.

Occorre ripensare profondamente il modello socio-economico e giuridico, che regge le libere professioni, dentro le quali quella del commercialista è saldamente ancorata.

Occorre ripartire dal principio di sussidiarietà e declinarlo nell'ambito di un modello pienamente sostenibile.

Non è possibile continuare ad *ignorare* la natura pubblicistica degli ordini professionali e la funzione sociale svolta dei liberi professionisti che hanno nell'abilitazione il marchio di garanti della "fede pubblica", quell'indispensabile *ingrediente immateriale* che permette ai sistemi economici di funzionare regolarmente.

Si tratta di un patrimonio economico e sociale di inestimabile valore, apprezzato non solo dalla clientela (soprattutto imprese e famiglie), che continua a riporre enorme fiducia nel rapporto con il professionista, ma che viene *sistematicamente* ignorato dalla politica e dei governi.

Un patrimonio di un valore che l'Italia non può permettersi di perdere, ma che anzi, potrebbe essere enormemente rivalutato anche per risolvere l'endemico problema della *burocrazia* che continua a frenare lo sviluppo del nostro Paese.

Occorre, dunque, un moderno sistema di *Welfare* anche per i liberi professionisti che, come ogni altro lavoratore di questo paese, ha il diritto ad essere assistito di

fronte a crisi sistematiche come quella che stiamo vivendo in questo momento di grande difficoltà.

È nella natura dei corpi intermedi essere “regolatori” della vita sociale ed economica, sia nei momenti di sviluppo che in quelli di crisi.

I commercialisti italiani hanno svolto questa funzione con dignità in uno dei momenti più critici della nostra storia dall’ultima guerra.

Vale la pena, in conclusione, ricordare che ad inizio 2020 i commercialisti italiani iscritti erano 118.775, che assistono quotidianamente 4,5 milioni tra imprese, professionisti ed enti, tra cui quasi 1 milione di società di capitali che fatturano a livello aggregato circa 2.600 miliardi di euro.

BIBLIOGRAFIA:

S. GERACI, Formare Economia- una professione in movimento, Saturnia s.r.l., Priolo G. (SR), 2020.

S. GERACI, Storia dei Ragionieri dalle origini al XX secolo, Consiglio Nazionale Ragionieri, 2003.

S. GERACI, Omaggio a Giuseppe Cerboni – Il contributo della professione contabile all'unità d'Italia, Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, Agrigento, 2011.

F. FERLAINO, Alle origini della contabilità-i sistemi di calcolo delle civiltà più antiche, “Wall Street International”, 2018.

S. CORONELLA, Il periodo aureo della ragioneria italiana.

A. AMMANNATI, L. FERRARI, G. CETRONI, I. MANCINELLI, G. POZZOLI, L. TARIO, L'evoluzione della professione economica-contabile e le nuove prospettive, Congresso nazionale ragionieri commercialisti, Milano, 2000.

S. GALLO, *Sempre meno le nuove iscrizioni all'Albo dei commercialisti*, Eutekne, 2020.

G. LUCHETTA, *“La deontologia del commercialista nelle procedure concorsuali”*.

G. LUCHETTA, *“L'evoluzione della Professione: il nuovo codice deontologico”*.

G. LUCHETTA, *“Etica e deontologia professionale: l'importanza dei valori e del rispetto per sconfiggere la corruzione”*.

M. MAFFEI, *Il (dis)ordine della professione contabile*, “Il Sole 24ore”, 4 febbraio 2021.

Fondazione Nazionale Commercialisti, *“RAPPORTO 2020: sull'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili”*, Novembre 2020

Legge 15 luglio 1906 n. 327, *“Ordinamento della professione di Ragioniere”*.

D.P.R. 27 ottobre 1953 n. 1067, *“Ordinamento della professione di dottore commercialista”*.

D.P.R. 27 ottobre 1953 n. 1068, “Ordinamento della professione di ragioniere e perito commerciale”.

Legge 24 febbraio 2005 n. 34, “Istituzione dell’ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili”.

http://leg15.camera.it/cartellecomuni/leg14/RapportoAttivitaCommissioni/testi/02/02_cap17_sch03.htm

D. Lgs. 28 giugno 2005 n. 139, “Costituzione dell’ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili”.

http://leg15.camera.it/cartellecomuni/leg14/RapportoAttivitaCommissioni/testi/02/02_cap17_sch03.htm