



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

Scritti di Luigi Martino

nr. 40. Comitato
Editoriale

a cura di
Gianbattista Stoppani e Dario Velo

i quaderni



S.A.F. LUIGI MARTINO

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano



Scritti di Luigi Martino

nr. **40.** Comitato
Editoriale

a cura di
Gianbattista Stoppani e Dario Velo

I Quaderni della Scuola di Alta Formazione

Comitato Istituzionale:

Diana Bracco, Marcello Fontanesi, Mario Forchetti, Giuseppe Grechi, Nicola Mastropasqua, Lorenzo Ornaghi, Carlo Palumbo, Angelo Provasoli, Alessandro Solidoro, Guido Tabellini.

Comitato Scientifico:

Giancarlo Astegiano, Giuseppe Bernoni, Pasquale Cormio, Franco Dalla Sega, Felice Martinelli, Guido Marzorati, Cesare Minola, Lorenzo Pozza, Patrizia Riva, Massimo Saita, Paola Saracino, Alessandro Solidoro, Luigi Vinciguerra.

Comitato Editoriale:

Claudio Badalotti, Aldo Camagni, Ciro D'Aries, Francesca Fieconi, Carlo Garbarino, Cesare Gerla, Francesco Novelli, Patrizia Riva, Alessandro Solidoro, Gian Battista Stoppani, Alessandra Tami, Dario Velo, Cesare Zafarana.

Direttore Responsabile:

Patrizia Riva

Segreteria:

Elena Cattaneo
corso Europa, 11 • 20122 Milano
tel: 02 77731121 • fax: 02 77731173

INDICE

Presentazione	7
1. Ricordo di un amico	9
2. Introduzione: gli scritti di Luigi Martino	13
3. Scritti in tema di etica e ruolo della professione	15
3.1. Etica nella professione di dottore commercialista	18
3.1.1. Premessa	18
3.1.2. Perché norme scritte	19
3.1.3. Il codice deontologico dei dottori commercialisti	20
3.1.4. Un problema sul tappeto	22
3.2. CAAF - Distorsione della professionalità	23
3.3. Governance e rapporto diritto-etica	26
3.4. Dottore commercialista: una professione per la città	31
3.4.1. Progetto No-Profit	35
3.4.2. Progetto Analisi Socio Economiche	36
3.4.3. Conclusioni	37
4. Scritti in tema di formazione	39
4.1. Presentazione della SAF	42
4.2. “Convenzione Quadro” fra il Ministero dell’Istruzione, dell’Università e della Ricerca ed il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili	43

Art. 1 - Condizioni per l'esonero dalla prima prova dell'esame di Stato per l'accesso alla sezione B dell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili	47
Art. 2 - Condizioni per lo svolgimento del tirocinio professionale nel corso del biennio di studi finalizzato all'acquisizione della laurea magistrale (o specialistica)	47
Art. 3 - Condizioni per l'esonero dalla prima prova dell'esame di Stato per l'accesso alla Sezione A dell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili	50
Art. 4 - Laurea triennale, laurea magistrale e percorsi di accesso alla professione in ambito europeo	50
Art. 5 - Revisione periodica della convenzione	51
5. Scritti in tema di organi di controllo	53
5.1. La disciplina del collegio sindacale a seguito del D.lgs 58/98 e la sua possibile evoluzione	55
5.1.1. La riforma del collegio sindacale introdotta dal D.lgs 58/98. Cenni.	55
5.1.2. Il progetto di riforma di controllo legale dei conti del Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti	59
5.1.3. Il progetto di riforma di controllo legale dei conti del Consiglio Nazionale Ragionieri	61
5.1.4. Il progetto di riforma dell'ASSIREVI	64
5.2. La posizione degli Ordini professionali	64
5.3. Gli organi di controllo societario	67
6. Scritti in tema di diritto tributario	77
7. Scritti in tema di di internazionalizzazione e unificazione europea	79

7.1. Impatto dell'euro e del processo di internazionalizzazione sulla professione	81
7.2. Federalismo fiscale	84
7.3. Governare il cambiamento	86
7.4. Euro: opportunità di sviluppo	89
8. Conclusioni	93
8.1. Un grosso grazie per la Sua presenza	93
8.2. Luigi Martino, un uomo a cui la vita è cambiata all'improvviso, un esempio e un monito per tutti	94

PRESENTAZIONE^(*)

I lettori che hanno la curiosità di leggere le presentazioni dei libri sanno che inevitabilmente parlare di un'antologia di scritti significa parlare dell'Autore e, se con questo autore si è condiviso un lungo tratto di strada è un parlare un po' di se stessi.

Luigi Martino è, nella memoria mia come di tutti i colleghi, un grande professionista, un Uomo serio, ma non serio, un Presidente di Ordine autorevole.

Proprio questa memoria – che non accenna a sbiadire, a stemperare i contorni in quell'angolo della mente dove ricordi le impressioni, ma non la realtà delle persone e delle cose – ha spinto a collazionare, grazie all'aiuto di tanti affezionati archivisti, questa raccolta di scritti.

È capitato il contrario di ciò che spesso avviene: si è scritto spinti dalla forza dei ricordi e non invece per tenerli artificialmente vivi.

Altri amici, di seguito tratteggeranno caleidoscopici ritratti di Luigi Martino, diversi per intimità, età, ambiti di relazione.

Tutti sono rigorosamente veri, sinceri e colgono i diversi lati della poliedrica personalità di Luigi.

A me, che ne ho raccolto il testimone alla guida dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano, spetta ricordarlo come Presidente, custode convinto dei valori dell'**etica**, dell'**eccellenza**, del **servizio pubblico**.

Temi del passato? Temi superati da una modernità convulsa, mirante soprattutto al ritorno economico? Temi spazzati via dalla crisi economica e dalle drammatiche priorità che induce?

Io non lo credo.

Credo che questi siano i valori fondanti della nostra professione, non archetipi sclerotizzati, ma principi vivi, pulsanti, fiduciosi di confrontarsi con le dinamiche evolutive, sociali ed economiche.

^(*) A cura di Alessandro Solidoro, Presidente ODCEC Milano.

Avete dubbi?

Provate a leggere il capitolo 7.3 “Governare il cambiamento” e lì troverete la tensione dei valori verso la costruzione del futuro.

Questo anelito lo riconosco mio, e provo a portarlo avanti con quella passione senza la quale la vita di un Ordine affoga nella burocrazia, perdendo di vista le persone e il loro bene.

Sono anche convinto che oggi occorra “provocare il cambiamento”, che non significa buona volontà e velleitarismo, ma progettualità concreta ed esecuzione laboriosa e mirata.

Luigi Martino, gentiluomo dal disincanto che non ha mai incarnato lontananza e disaffezione, avrebbe fatto propria questa sfida?

Secondo me sì, e questa convinzione mi aiuta, in un confronto silenzioso e discreto, a continuare, innovandolo, il cammino.

1. RICORDO DI UN AMICO^(*)

Ho incontrato per la prima volta Luigi Martino a un tavolo di ristorante. Eravamo entrambi molto giovani. Io avevo solo qualche anno più di lui ed ero già Consigliere dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Milano. Avevo cessato da poco tempo di essere il Presidente dell'Unione Giovani Dottori Commercialisti di Milano. Lui militava in un'altra associazione professionale, che aveva conosciuto, iniziando a frequentare la categoria dopo aver abbandonato un sicuro posto fisso presso la Snia Viscosa.

Allora i dottori commercialisti si dividevano in ben quattro associazioni professionali. L'Unione giovani era la più numerosa e la più vivace.

Provai subito grande simpatia per lui e ammirazione per il modo corretto con cui si esprimeva e per le cose sagge e giuste che diceva. Lui non conosceva molti colleghi e cercava di capire quali fossero i reali ruoli dell'Ordine e delle quattro associazioni sindacali milanesi.

Per spirito di parte cercai di farlo iscrivere all'Unione giovani abbandonando l'altra associazione. Ma non ci riuscii.

Non mi persi d'animo e, convinto che Luigi Martino avrebbe potuto essere una grossa risorsa per la nostra categoria professionale, lo invitai insistentemente a partecipare alla vita dell'Ordine di Milano.

Per la verità non si fece pregare. Era fortemente attratto dall'attività istituzionale ed era curioso di conoscere profondamente questo mondo. Si inserì subito nella vita della categoria con grande capacità e disponibilità di tempo.

Molti anni dopo, quand'ero vicepresidente dell'Ordine di Milano, partecipai ad una riunione nella piccola stanza del Presidente dell'Ordine presso la vecchia sede di Via Fontana. La riunione ristretta con il Presidente di allora Lino De Vecchi e con il Segretario Michele Casini era

^(*) A cura di Gianbattista Stoppani, Dottore Commercialista in Milano.

volta a identificare un collega milanese da proporre come Consigliere al Consiglio Nazionale a Roma, con la prospettiva di diventarne Segretario. La scelta cadde su Luigi Martino e fu condivisa dall'intero Consiglio dell'Ordine. Martino fu Segretario e Vicepresidente del Consiglio Nazionale per due mandati, difendendo la categoria in anni non facili.

Luigi, ritornato Milano, si dedicò, per qualche tempo, al suo studio professionale.

Io nel frattempo ero stato eletto Presidente dell'Ordine di Milano e mi avvicinavo alla fine del secondo mandato e per impegno elettorale assunto non intendevo ricandidarmi, anche se le norme transitorie della *fusione* con i ragionieri prevedessero una proroga automatica.

Un tardo pomeriggio durante una riunione presso la sala riunioni dell'Associazione dottori commercialisti di Milano, nel frattempo trasferitasi in Via Fontana nella vecchia sede dell'Ordine, mi avvicinai a lui che era seduto nell'ultima fila in fondo alla sala e sottovoce gli dissi: "caro Luigi, io ritengo che tu saresti la persona più adatta a sostituirmi quale Presidente dell'Ordine di Milano, cosa ne pensi?". Lui non disse né sì né no, ma probabilmente da tempo aspettava questa domanda. La sua candidatura venne sostenuta dal direttivo della ADC Milano e non incontrò nessuna opposizione tra i colleghi milanesi, così Martino divenne il Presidente dell'Ordine.

La sua presidenza non fu affatto facile. Si trovò a dover gestire i problemi complessi derivanti della confluenza in un unico organismo di due strutture con storie, persone ed abitudini diverse: l'Ordine dei Dottori Commercialisti ed il Collegio dei Ragionieri di Milano. Il suo Consiglio era molto meno omogeneo e unito di quelli che avevo avuto la fortuna di presiedere io.

Più volte ho ripensato a questi fatti e mi sono chiesto se le responsabilità che si era assunto non avessero potuto indebolire le sue difese dall'insorgenza della terribile malattia che lo ha allontanato da noi.

A volte mi sono sentito in colpa per aver contribuito con altri alla sua elezione, ma sicuramente non furono queste le cause degli eventi drammatici successivi.

Luigi era una persona portata a vivere le istituzioni in posizioni di responsabilità. Era a suo agio in quel ruolo. Sapeva vivere e dominare le difficoltà e i contrasti, aveva maturato una grande esperienza al Consiglio nazionale. Sapeva quel che voleva e sapeva dire di no quand'era necessario.

La sua scomparsa mi ha procurato un grandissimo dolore. Il suo destino era segnato da tempo, e lui lo sapeva, ma si comportò, sempre,

fino all'ultimo, con una dignità meravigliosa ed un senso del dovere encomiabile.

Mi ha fatto anche soffrire molto vederlo devastato dal dolore, ma sempre dignitosissimo quando ha visto andarsene, in breve tempo, la sua adorata moglie, mentre lui era già gravemente malato. Era legatissimo a Veglia e lei lo amava senza riserve.

Non sempre le nostre idee hanno coinciso nell'indirizzo della *politica professionale* dell'Ordine di Milano. Io avevo dato grande enfasi ai rapporti con gli altri Ordini dei dottori commercialisti della Lombardia e a quelli con le altre professioni milanesi. Lui privilegiò i rapporti con gli Ordini delle altre grandi città italiane. Io non compresi la necessità della costituzione della SAF dal momento che avevamo già creato la Fondazione con lo stesso scopo e questa aveva una struttura giuridica autonoma ed adeguata. Le nostre idee non coincisero neppure sull'avventura elettorale nazionale conclusasi negativamente al fianco degli altri grandi Ordini, che portò, per la prima volta, all'esclusione di Milano dal direttivo nazionale della categoria.

Nonostante queste differenze di pensiero su alcuni punti, i nostri rapporti furono sempre eccellenti e le nostre idee coincisero totalmente sui nodi cruciali della deontologia, dell'etica, della formazione e della difesa della identità della professione contro il tentativo più volte proposto, di trasformare i professionisti in imprese e di abolire gli Ordini. Proposte dettate, nella migliore delle ipotesi, da semplice ignoranza della materia.

Con piacere pertanto ho partecipato alla stesura di questo fascicolo che vuole ricordare, almeno per "campione", gli scritti di Luigi Martino testimoniando la profondità e talora la lungimiranza del suo pensiero nonché la sua grande onestà morale e la sua determinazione nel sostenere le idee ed i principi dei quali era convinto.

2. INTRODUZIONE: GLI SCRITTI DI LUIGI MARTINO^(*)

Luigi Martino ci ha lasciato numerosi scritti, tutti significativi e attuali. Martino è sempre stato lungimirante nella sua iniziativa e ciò rende del massimo interesse, ancor oggi, i suoi scritti redatti anche in anni lontani.

In questo volume non abbiamo ritenuto opportuno ripubblicare tutti i suoi scritti. Essi restano depositati nella biblioteca dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano e possono essere consultati da colleghi, studiosi e studenti interessati ad approfondire il loro contenuto. Abbiamo piuttosto cercato di selezionare alcune pagine, significative per comprendere il contributo intellettuale dato da Luigi Martino al progresso e alla qualificazione della attività professionale del dottore commercialista e al tempo stesso in grado di far cogliere al lettore una linea di pensiero che ha unificato tutta la sua attività, dando senso al suo impegno.

Molteplici e differenziati sono gli scritti che Luigi Martino ci ha lasciato; essi sono animati da un unico obiettivo e presentano un carattere unitario. È questo aspetto che più ci preme mettere in luce, in quanto esso fa rivivere la personalità stessa del nostro compianto amico. Questo carattere dominante può essere identificato nel senso etico che Luigi Martino aveva della professione. Il dottore commercialista ai suoi occhi non era un semplice professionista lavoratore autonomo, guidato dalla ricerca del profitto, bensì un professionista al servizio dell'interesse generale della società, un garante della correttezza dei comportamenti economici, un tramite tra lo Stato e gli operatori, pronto a tutelare i legittimi interessi di entrambi, mettendo a disposizione la propria professionalità. Un concetto alto della professione, dunque, che ha spinto Luigi Martino a farsi carico di partecipare all'elaborazione di leggi e regolamenti, con spirito di servizio, in modo del tutto disinteressato, al

^(*) A cura di Dario Velo, professore di Economia e Gestione dell'Impresa dell'Università di Pavia.

fine di contribuire all'elaborazione di leggi giuste, di regole efficaci ed equilibrate.

Per raggiungere questi obiettivi Luigi Martino ha ritenuto essenziali due aspetti. Innanzitutto la trasparenza, primo presidio della correttezza e della tutela degli interessi legittimi. In secondo luogo, non meno importante, la formazione dei giovani interessati ad avviarsi alla professione e l'aggiornamento degli iscritti all'Ordine di qualsiasi età.

Per organizzare gli scritti qui pubblicati abbiamo individuato alcuni capitoli; ad ognuno di essi abbiamo premesso alcune pagine per illustrare il contributo dato, da Luigi Martino, agli argomenti trattati. La chiave di lettura così proposta intende invitare il lettore a concentrarsi sugli aspetti essenziali, tralasciando gli aspetti marginali che fatalmente risentono del momento storico in cui le pagine sono state scritte. Ogni scritto risponde a esigenze contingenti, sempre; ciò che conta è cogliere gli aspetti cruciali che conservano validità, che hanno valore generale destinato a perdurare. Per noi è stato facile cogliere questo secondo aspetto, più importante, perché a esso Luigi Martino ha sempre dedicato la propria attenzione in via prioritaria. Ci auguriamo che ogni lettore attento saprà ritrovare questo valore, che costituisce la grande eredità intellettuale e morale lasciataci.

3. SCRITTI IN TEMA DI ETICA E RUOLO DELLA PROFESSIONE

Il ruolo della professione e l'etica sono due temi al centro della riflessione di Luigi Martino. A essi ha dedicato numerosi scritti e interventi, in molteplici sedi. In realtà, i due temi nella sua visione tendono a coincidere.

Etica e professionalità sono due aspetti che convergono nel qualificare l'attività del commercialista. Quest'aspetto è una chiave interpretativa per comprendere compiutamente l'insieme dell'opera di Luigi Martino; potremmo dire per comprendere la forza che ha animato la sua vita.

Il commercialista ha una funzione della massima importanza al centro del sistema delle imprese. È il tutore delle regole. Al tempo stesso è l'interprete delle modificazioni, che intervengono nel mercato e che impongono l'adeguamento delle regole. Come tutore delle regole parla agli operatori e li aiuta a sviluppare la propria attività in modo coerente a tali regole. Come interprete dell'incessante cambiamento che caratterizza il mercato, è un interlocutore privilegiato delle istituzioni chiamate a emanare le regole e a controllarne il rispetto.

Per affermare il proprio ruolo, in tal senso, il commercialista deve essere dotato di autorevolezza. Tale autorevolezza discende dalla sua statura etica e dalla sua professionalità. Etica diviene allora la consapevolezza del proprio ruolo, l'orgoglio e la dignità dell'uomo che si sente portatore di valori, che può contribuire al progresso del sistema economico. La professionalità diviene allora frutto della decisione di essere coerenti con la scelta etica fatta. Per svolgere un ruolo importante al centro del sistema economico, non è lecito improvvisare, occorre essere dotati di una cultura profonda e aggiornata, che consenta di comprendere, valutare, guidare.

Nel comporre questa immagine del professionista, Luigi Martino in realtà descriveva se stesso e proiettava la sua concezione della vita sulla professione cui ha dedicato incessantemente la sua attività.

Martino era consapevole che tutti gli uomini non sono eguali. Nella piramide umana si collocano uomini che riconoscono i valori ma che sono impacciati nel perseguirli. Altri che si fanno carico di testimoniare questi

valori, di insegnarli agli altri offrendo il proprio esempio. E l'esempio, a opinione di chi scrive, è il più efficace insegnamento che un uomo possa dare. Un uomo è credibile quando offre un insegnamento, solo se dà dimostrazione di saperlo seguire lui stesso.

Luigi Martino era consapevole che il ruolo del professionista come tutore e interprete delle regole era talora disatteso dai membri della comunità dei professionisti. Ciò lo spingeva ad aumentare il proprio impegno. Per affermare il ruolo della professione è necessario che tutti i membri della comunità professionale agiscano in modo coerente. L'etica e la professionalità debbono essere riconosciuti come principi guida, anche da coloro che possono stentare a concretizzare quotidianamente questi valori.

Qui emerge il ruolo che Martino assegnava all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, come luogo ove formare, da cui diffondere cultura, luogo vocato a orientare l'attività della comunità dei professionisti, in grado di venire loro in aiuto. Al tempo stesso, Ordine come istituzione di cui le altre istituzioni pubbliche dovevano tenere conto riconoscendolo come interlocutore privilegiato, come somma di professionalità di cui la politica doveva avere rispetto.

Questa visione della professione emerge in molti scritti di Luigi Martino.

Essa emerge soprattutto nella sua attività quotidiana. È una visione che ha trasmesso agli amici che gli sono stati accanto, per breve tempo o per tutto l'arco della vita.

Abbiamo scelto di pubblicare alcuni brani che consentano di cogliere questa dimensione dell'impegno di Luigi Martino, consapevoli che nessuno di essi vale a chiarire fino in fondo la visione che egli aveva dell'etica e della professione.

Quando si parla agli altri, al tempo stesso si parla a noi stessi. In questi scritti emerge il cammino percorso da Luigi Martino per raggiungere una maggiore consapevolezza, con grande senso della dignità del proprio ruolo.

Il primo scritto porta il titolo **“Etica nella professione di dottore commercialista”**.

Lo scritto non è recente; esso, però, già contiene l'orientamento che segnerà negli anni successivi l'attività di Luigi Martino.

In questo scritto si coglie l'orgoglio di appartenere alla professione che per prima si è data delle norme etiche scritte. Patrimonio di valori *“che è fondamentale per svolgere l'attività professionale che non può né deve essere mai considerata solamente attività economica”*.

Luigi Martino dimostra con queste parole di aver compiutamente compreso e di aver fatto proprio il primo principio contenuto nel preambolo del Codice di deontologia professionale dei dottori commercialisti che recita: *“L’esercizio della professione di Dottore commercialista è attività di scienza e di pubblica utilità”*.

Attività di scienza e di pubblica utilità, quindi, attività non rivolta al profitto ma rivolta al bene collettivo. Il compenso per tale attività è ovviamente dovuto, ma non è lo scopo dell’esercizio della attività professionale.

Martino in questo scritto anticipa una problematica attualissima, costituita dalla deregulation. *“Deregulation significherà, nelle intenzioni di chi la propone, la fine delle professioni cosiddette tutelate e l’inizio della libera concorrenza”*. Di fronte a questo scenario, egli riafferma il valore del ruolo del dottore commercialista. *“Si facciano pure i necessari cambiamenti giuridici ed organizzativi per adeguarsi ai tempi, ma non si dimentichi che l’attività professionale può assumere la forma ma non dovrà assorbire la logica imprenditoriale, perché prestazione professionale ed attività imprenditoriale sono cose del tutto diverse”*.

E infine, l’idea centrale che anima Luigi Martino: *“il ruolo centrale riconosciuto dal nostro sistema giuridico alle libere professioni corrisponde alla precisa esigenza di tutelare il cittadino e la collettività. Chi si avvale dell’opera di un professionista deve avere la certezza che tale opera venga eseguita con specifica conoscenza della materia ed ineccepibile moralità”*.

Significativo è il secondo scritto: **“CAAF - distorsione della professionalità”**. Da questo contributo emerge chiaramente la rilevanza dei principi fondamentali - costituzionali, legislativi, etici, professionali - come base su cui poggia il pensiero di Luigi Martino.

È scandaloso, addirittura, ai suoi occhi che il legislatore non faccia riferimento a questi principi, facendo *“confusione e sovrapposizione di ruoli, massificazione”*.

Si rileva allora una protesta civile, fondata sulla rivendicazione della professionalità del dottore commercialista, del suo ruolo sociale specifico.

Il terzo documento si intitola **“Governance e rapporto diritto-etica”**.

Questo scritto si cala dell’ampio dibattito sui codici etici-aziendali, sui rapporti fra etica e diritto, sulla responsabilità nell’ambito dell’amministrazione societaria. Un’indicazione emerge chiaramente: *“due sono gli elementi dell’etica: i principi, i comportamenti. L’etica, quale insieme di principi e valori condivisi necessari a salvaguardia e rispetto della struttura e dell’organizzazione di un qualsiasi gruppo sociale (...) È qualcosa che deve essere valutata e recepita dal legislatore (...) l’etica dei comportamenti, delle relazioni, attiene invece più naturalmente all’auto regolamentazione”*.

Il quarto documento selezionato è costituito dalla relazione introduttiva all'assemblea aperta, tenutasi presso il Palazzo di Giustizia di Milano il 30 marzo 2005, che porta il titolo “**Dottore commercialista: una professione per la città**”.

Si tratta di un documento breve e oltremodo denso che riassume in modo esemplare la concezione che Martino ha della professione e di se stesso, come uomo di servizio. È un documento di cui raccomandiamo la lettura attenta, quasi un testamento morale di Luigi Martino.

3.1. Etica nella professione di dottore commercialista

*Tutte le professioni sono cospirazioni contro i profani
(G.B. Shaw – The doctor's dilemma)*

3.1.1. Premessa

Le norme deontologiche dei dottori commercialisti sono contenute in un codice scritto che è stato definitivamente reso pubblico nel 1987. Il codice è stato varato dopo un lungo periodo di riflessione, di studio e, oserei dire, di travaglio. Ha visto la luce dopo sette anni da quando il Consiglio nazionale della categoria, su impulso e precisa richiesta dei colleghi più attenti ed impegnati sui problemi della nostra professione, decise di istituire una commissione per lo studio delle norme etiche.

Siamo la prima professione che ha ritenuto opportuno formulare un “corpus” di norme comportamentali organico che, oltre a fornire i precetti utili per lo svolgimento dell'attività professionale, potesse costituire il supporto per gli ordini circoscrizionali chiamati ad esprimere i loro giudizi in materia disciplinare.

Rilevo che siamo la professione che per prima si è data delle norme etiche scritte non per rivendicare una primogenitura che potrebbe non trovare conforto nella realtà soprattutto storica, bensì per affermare che delle professioni di più recente formazione siamo stati i primi ad avere la sensibilità di comprendere che il patrimonio di precetti deontologici acquisito dalle professioni di più antica e nobile origine poteva andare disperso. Patrimonio che è fondamentale per svolgere l'attività professionale che non può né deve essere mai considerata solamente attività economica.

Codificazione indispensabile per sensibilizzare i colleghi indifferenti e distratti, i giovani che si affacciano alla professione sulle regole

fondamentali di buon comportamento professionale e sulla responsabilità che ognuno di noi ha nei confronti della propria categoria, dei colleghi, dei clienti, delle pubbliche autorità, del sistema finanziario e fiscale, della magistratura e della società nel suo complesso.

3.1.2. Perché norme scritte

I Dottori Commercialisti non hanno una progenie antica ed illustre come gli avvocati, i medici o gli ingegneri, anche se affondano le loro radici nell'antica arte economico contabile del *magister rationalis*.

Queste categorie professionali di antica formazione hanno un insieme di norme etiche formatesi con criteri e concetti che hanno preso le mosse dalla cultura e dalle tradizioni della civiltà e del luogo in cui sono nate. Norme modificate lentamente nel tempo così come lentamente nel tempo si evolveva e si modellava la professione. Basti pensare al giuramento di Ippocrate, che è forse la prima norma etica che si ricordi, che ancora oggi impegna moralmente il medico nello svolgimento della propria attività.

Il dottore commercialista non ha avuto il beneficio del tempo.

La professione ha incominciato a delinarsi agli inizi di questo secolo ed è stata disciplinata per la prima volta nel 1924, mediante l'istituzione giuridica della figura professionale del dottore commercialista.

La professione ha avuto in sorte quella di dover crescere e svilupparsi di pari passo con una realtà economica che è rapidamente diventata sempre più complessa ed articolata.

L'essere una professione giovane le ha consentito invero, di non subire i limiti del retaggio storico e la schiavitù di nicchie di esclusiva che hanno paradossalmente condizionato le altre professioni, ben più difese della nostra: il dottore commercialista ha sempre vissuto e vive nel libero mercato e di libero mercato.

Il dottore commercialista ha dovuto essere artefice, soprattutto negli ultimi 30 anni di una metamorfosi continua che gli ha consentito di trasmigrare da una professione tipicamente contabile ad un'altra avente portata giuridico economica.

Una figura professionale prettamente italica inesistente negli altri paesi del mondo ma da questi guardata con molto interesse, soprattutto in virtù della sua natura pluridisciplinare.

Una professione nuova quindi, una professione che è cresciuta non solo nelle attribuzioni ma anche nel numero. Basti pensare che dei 4.000 iscritti al primo albo siamo oggi 40.000 e che solo negli ultimi 3 anni

siamo cresciuti del 40%.

La massiccia immissione nei nostri albi di un numero notevole di colleghi che sovente non avevano preliminarmente svolto una adeguata esperienza presso studi di professionisti più anziani, non garantiva che all'elevata conoscenza tecnica, comprovata da un severo curriculum di studi ed un difficile esame di accesso, si unisse quella sensibilità morale richiesta a chi doveva svolgere un compito così delicato all'interno del tessuto sociale e soprattutto di quello economico.

Da ciò è nata l'esigenza di un codice etico scritto, in grado di funzionare da punto di riferimento dei comportamenti professionali quotidiani, tanto più cogente quanto nel contesto sociale la logica dell'averne prevale sull'essere.

E questa scelta si è rivelata corretta, se è vero che oggi hanno fatto ricorso ai codici etici non solo le professioni emergenti ma anche quelle radicate storicamente.

3.1.3. Il codice deontologico dei dottori commercialisti

Il primo problema affrontato è stato quello di determinare se l'istituendo codice dovesse avere natura di precetto vincolante oppure esclusivamente di indirizzo.

In molti sostenevano che al Consiglio Nazionale non era attribuito il potere di emanare norme etiche che avessero natura precettiva nei confronti dei propri iscritti.

Nonostante tutto il Consiglio Nazionale decise comunque di emanare tali norme, privilegiando quell'esigenza della categoria di avere un riferimento che servisse di indirizzo in materia di etica comportamentale.

Nel 1992 una sentenza della Corte di Cassazione pose fine a tale dubbio. La Suprema Corte a Sezioni Unite sentenziò infatti che il professionista è tenuto al comportamento richiesto dagli enti professionali di appartenenza e può essere sanzionato se assume atteggiamenti od esegue atti in contraddizione o in conflitto con le norme etiche previste.

Il codice deontologico segue lo schema classico dei testi normativi noti alla tradizione giuridica italiana. È costituito da precetti cogenti per i suoi destinatari aventi validità generale ed astratta.

Esso si sviluppa in 58 articoli raggruppati in 4 titoli.

- Il titolo primo tratta dei principi generali; in esso viene ribadita la irrinunciabile esigenza che il dottore commercialista sia affrancato da asservimenti materiali e morali, politici ed ideologici. Non deve fare

discriminazioni di religione, di razza, di classe sociale. È vietata qualsiasi forma di pubblicità diretta ed indiretta. Deve essere salvaguardata in ogni caso la libertà di giudizio e l'indipendenza. Deve assumere comportamenti che siano consoni a tenere sempre alto il proprio prestigio.

- Il titolo secondo disciplina i rapporti con i clienti, ed è diviso in sei capi. In esso vengono regolati i principi dell'indipendenza, dell'incompatibilità e dell'obiettività. Vengono precisati i criteri da seguire per l'accettazione e lo svolgimento dell'incarico. Viene in particolare sottolineato il dovere di assumere incarichi solo quando si è in grado di eseguirli con la diligenza, lo scrupolo e la perizia necessari. Si disciplina infine l'obbligo della riservatezza.

- Il titolo terzo riguarda i rapporti con i colleghi ed è suddiviso in quattro capi. Il primo definisce il concetto e i doveri di colleganza, il secondo ed il terzo trattano delle modalità e delle norme da seguire rispettivamente nel caso di subentro ad un altro collega e nel caso di contemporanea assistenza ad uno stesso cliente; infine il quarto si occupa dell'assistenza ai clienti che hanno interessi contrastanti, prevedendo i comportamenti da adottare per evitare contrasti personali.

- Il titolo quarto disciplina gli altri rapporti: quelli con i collaboratori, pubblici uffici, media e altre professioni.

Non è il caso che Vi tedi con l'analisi delle singole norme; però è opportuno fare alcune considerazioni ineludibili con riferimento al tema generale dell'etica degli affari.

Le norme deontologiche che i dottori commercialisti si sono dati, peraltro in linea con quelle di quasi tutte le professioni intellettuali, prevedono una maggiore rigidità rispetto a quelle della comune morale che deve incentrare i rapporti fra individui.

Il ruolo centrale riconosciuto dal nostro sistema giuridico alle libere professioni corrisponde alla precisa esigenza di tutelare il cittadino e la collettività. Chi si avvale dell'opera di un professionista deve avere la certezza che tale opera venga eseguita con specifica conoscenza della materia ed ineccepibile moralità.

La scelta del prestatore del servizio intellettuale da parte dell'utente transita certamente da strade e da considerazioni diverse da quelle che conducono alla scelta di un bene o di qualsiasi altro servizio. Ecco perché i liberi professionisti hanno dovuto affrontare i problemi etici in modo più concreto ed anche più rigido.

Nel codice etico vengono infatti considerati quali necessari ed imprescindibili comportamenti che contrastano con qualsiasi attività commerciale e imprenditoriale.

Basti pensare che è fatto assoluto divieto di pubblicizzare il proprio nome sia in maniera diretta sia indiretta, che è vietata qualsiasi tipo di concorrenza fra colleghi. Che quando si subentra nell'incarico precedentemente affidato ad un altro professionista è necessario assumere una serie di cautele anche per conto del collega che si sostituisce.

Inoltre con una serie di norme viene condannata la logica imprenditoriale del profitto ad ogni costo sostituita con quella della tutela assoluta del cliente.

Il professionista deve quindi sempre anteporre gli interessi del cliente a quelli personali, ha l'obbligo di aggiornarsi costantemente e non deve accettare incarichi se non ha la disponibilità di tempo o le conoscenze specifiche che necessitano alla diligente esecuzione dell'incarico stesso.

Il professionista non può in nessun caso rivelare il nome del cliente o le prestazioni fatte a suo favore, anche se la rivelazione è ininfluente per il cliente stesso.

Ha comunque e sempre l'obbligo del segreto professionale.

È superfluo aggiungere che il professionista è comunque obbligato al rispetto di tutte le comuni norme etiche consolidate nella nostra società.

3.1.4. Un problema sul tappeto

Per effetto dell'integrazione europea da più parti si richiede una deregulation delle libere professioni; per ultimo anche l'Ulivo, che governerà l'Italia nei prossimi anni, ha previsto nel suo programma quest'obiettivo.

Sostanzialmente, agitando il feticcio del libero mercato, si arriverà ad attribuire dignità professionale a tutti i prestatori di servizi che dimostrino attraverso i curricula di avere capacità tecnica, prescindendo dai titoli, dagli esami di stato e forse anche dagli albi.

Strettamente legato al problema della deregulation delle professioni è quello della apertura del nostro Paese alla concorrenza dei professionisti europei. Tale novità obbligherà il professionista italiano a fare i conti con colleghi stranieri sicuramente più organizzati, tradizionalmente più strutturati sia per diversa cultura sia per le diverse leggi che regolano la materia. Basti pensare che in Italia è vietato esercitare la professione sotto forma di società, mentre in altri paesi le società professionali esistono da sempre.

Deregulation significherà, nelle intenzioni di chi la propone, la fine delle professioni così dette tutelate e l'inizio della libera concorrenza europea. Conseguenza di questo sarà la profonda trasformazione del

modo di esercitare l'attività professionale che sarà sempre più destinata ad assomigliare a quella d'impresa.

Se questa è la prospettiva, è verosimile temere che anche il bagaglio deontologico andrà naturalmente a modificarsi.

Finora credo che nessuno abbia mai affrontato in maniera organica gli effetti della deregulation sulla deontologia professionale, forse perché altri problemi appaiono più urgenti e importanti. Ma è una questione che non va sottovalutata perché non credo che il delicato rapporto fiduciario che si instaura tra professionista e cliente possa essere salvaguardato se prevale la logica dell'impresa e con essa l'etica degli affari.

Per cui si facciano pure i necessari cambiamenti giuridici ed organizzativi per adeguarsi ai tempi, ma non si dimentichi che l'attività professionale può assumerne la forma ma non dovrà assorbire la logica imprenditoriale, perché prestazione professionale ed attività imprenditoriale sono cose del tutto diverse.

In via esemplificativa, se è possibile prevedere, sia pur con qualche difficoltà, l'abbandono di alcune norme forse superate da una società in rapido mutamento, quali quella che prevede il divieto di pubblicità, è difficile pensare alla sostituzione di quei principi posti a garanzia dell'utente, quale l'obbligo di riservatezza o quello di anteporre l'interesse del cliente al proprio.

Su questi presupposti si giocherà il futuro delle professioni. Il nostro Paese che non ha potuto imporre alle Comunità Europee il suo modello giuridico ed organizzativo di attività professionale, deve trovare la forza per imporre almeno i suoi principi etici.

3.2. CAAF - Distorsione della professionalità

Non è importante enunciare i principi. Questi devono intendersi acquisiti alla conoscenza ed alla coscienza di tutti come bagaglio culturale individuale e sociale. È importante discutere sulle modalità di applicazione di tali principi per non coniugarli in maniera scorretta adattandoli artatamente alle esigenze corporative di alcuni, e quindi snaturandoli.

È questo quello che a mio avviso si è verificato anche nel caso dei CAAF.

Corretto è il principio dell'ampliamento della base imponibile attraverso la lotta all'evasione.

Corretto è il principio di promuovere la libera iniziativa imprenditoriale incentivando l'aggregazione dei servizi.

Corretto è infine che si preveda il controllo da parte di professionisti esperti della materia quando tali attività aggregate assumono rilievo sociale.

Scorretto è, come vedremo più dettagliatamente in seguito, miscelare tali ingredienti in maniera confusa al fine di adattarli ad un disegno lobbistico attuato proprio in nome di tali principi.

Ecco i CAAF per le imprese. Società di capitali, costituite da associazioni sindacali di categoria per:

- tenere e conservare le scritture contabili;
- controllare la regolarità formale della documentazione presentata dagli utenti;
- predisporre le dichiarazioni annuali;
- apporre il visto di conformità.

Suddividendo tali attribuzioni in singoli atti, vedremo in seguito, che vi sono fuse e confuse assieme attività affatto diverse sia per natura sia per identificazione delle capacità tecniche dei soggetti che tali attività devono eseguire.

La previsione è quella della massificazione di tali attività, il disegno complessivo è che un singolo CAAF venga utilizzato da migliaia o decine di migliaia di soggetti.

Confusione e sovrapposizione di ruoli, massificazione, finalità ben diverse da quelle dichiarate, ma evidenti.

Esaminiamo alla luce della sistematica del nostro ordinamento giuridico e della nostra struttura sociale quanto sia effettivamente ingarbugliata la normativa che regola i CAAF.

I Centri eserciteranno un'attività complessa che per la loro natura può essere suddivisa in materiale, tecnica ed intellettuale.

La prima comprende tutti quegli atti relativi all'acquisizione, allo smistamento ed alla conservazione della documentazione e degli elaborati.

La seconda riguarda la mera attività contabile e di elaborazione informatica.

La terza è relativa alla consulenza necessaria per addivenire alla formazione del bilancio e/o delle dichiarazioni annuali, nonché alla revisione e conseguente certificazione attraverso il visto di conformità dell'intera attività dei CAAF.

La Carta Costituzionale all'articolo 33, comma 5, espressamente prevede un esame di Stato per l'abilitazione all'esercizio professionale. Tale disposizione che è un limite ad altri diritti sanciti costituzionalmente quale quello del diritto al lavoro previsto all'art. 4 e della tutela del lavoro di cui all'art. 35, trova la sua giustificazione nella necessità generica di

limitare le libertà individuali, quando vi sia da tutelare un più rilevante interesse sociale. Il capo II del libro V' del c.c. che disciplina le professioni intellettuali all'art. 2229 prevede che *“La legge determina le professioni intellettuali per l'esercizio delle quali è necessaria l'iscrizione in appositi albi od elenchi”*, ed all'art. 2231 arriva a negare il compenso per l'attività svolta quando si eserciti una professione per la quale sia prevista l'iscrizione senza esserne in possesso.

Ed ancora all'art. 2232 l'esecuzione personale dell'incarico assunto.

Orbene il riconoscimento di rilevanza sociale nelle materie tributarie e di ragioneria è pacifico essendo riconosciute come competenza tecnica nelle norme che disciplinano l'ordinamento della professione del dottore commercialista e del ragioniere.

D'altronde il dettato costituzionale per il quale tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva, può trovare pratica attuazione, in una situazione come quella attuale, soltanto in quanto vi siano dei professionisti che riescono ad orientarsi nella intricata selva delle disposizioni tributarie vigenti, indicando al cittadino quale è la corretta applicazione ed interpretazione di tali complesse disposizioni.

In una tale difficile situazione tributaria, il nostro legislatore invece di consolidare in aree di esclusiva tale rilevante attività sociale, prende una strada del tutto diversa e apparentemente priva di logica. Istituisce i CAAF delle imprese, destinati a svolgere attività tipica professionale con una struttura e con dei volumi che non è azzardato definire industriali. Ma non è possibile sovrapporre e fondere l'attività imprenditoriale e quella professionale. Nella prima si ha normalmente una concezione quantitativa, nella seconda una concezione qualitativa dell'attività.

L'organizzazione è l'elemento principe dell'impresa, è quella che gli permette di restare sul mercato.

Per il professionista l'organizzazione ha una funzione ausiliaria, l'elemento principe è la personalizzazione della attività.

L'impresa fornisce un prodotto normalmente standardizzato, sia esso un bene o un servizio.

Il professionista esplica un'attività fiduciaria conoscendo le esigenze del cliente e coniugandole con l'interesse sociale.

Ecco che nell'intento di perseguire il suo disegno lobbistico il legislatore ha ancora di più rimescolato le carte, prevedendo che a dirigere il CAAF vi sia un professionista.

Il direttore del CAAF, così come è visto dal legislatore è una sorta di personaggio onnisciente che coniuga in sé le capacità organizzative

dell'imprenditore e del prestatore d'opera intellettuale. Ancora di più, è contemporaneamente l'artefice ed il controllore della propria attività. È colui che organizza e sovrintende sia l'attività materiale, che quella tecnica e più strettamente intellettuale, nonchè controllando sè stesso, giocoforza attraverso meccanismi informatici, appone il visto di conformità, che a questo punto non può che essere una sorta di controllo qualità a campione.

Non è così che si lotta l'evasione, non è così che si va verso il mercato.

3.3. Governance e rapporto diritto-etica

Nel dibattito aperto sul tema dell'amministrazione delle grandi imprese societarie e, in relazione alla stessa, sul rapporto tra norme giuridiche e codici etici, mi pare opportuno svolgere qualche considerazione.

Una attenta riflessione va fatta sul dilagante fenomeno dei codici etici aziendali e su come questi si pongono nel sistema sociale e nel sistema giuridico.

È nota a tutti l'affermazione fatta dal direttore del Sole 24 Ore a proposito del caso Parmalat: "Non hanno funzionato nemmeno sette livelli di controllo – amministratori, sindaci, revisori, certificatori, banche, Consob, Banca d'Italia". Mi permetto di aggiungere a questa affermazione qualcosa che è ovvio, ma non è corretto dare per scontato: in questo caso non hanno funzionato tre livelli etici:

- l'etica degli affari;
- la deontologia professionale;
- il rigore morale degli enti regolatori del mercato.

Se consideriamo che nel caso Enron, ancora prima degli altri, la società si era dotata di un codice etico, e che la Arthur Andersen, che revisionava i bilanci, doveva rispondere a precise regole deontologiche, non possiamo non osservare che non ci si è scontrati solo contro regole giuridiche inefficaci, ma che sovente la cupidigia degli uomini trova modo di affermarsi attraverso la pubblicità della propria onestà e correttezza.

La questione di fondo, dunque, attiene al come debba essere organizzata una *governance* rispettosa dei criteri di trasparenza, correttezza, lealtà nei rapporti.

L'esplosione dei codici etici, di cui si sono dotate migliaia di imprese in tutto il mondo, pur rivestendo grande importanza, non risolve il problema, soprattutto quando la loro adozione risponde, più che ad un'esigenza di efficacia concreta, ad una logica di "salvataggio dell'immagine

sociale dell'impresa allo scopo di legittimare a tutti i costi ed in tutti i settori il suo operato", come ha sostenuto Guido Rossi.

Nel sito di Borsa Italia SpA, digitando le parole "codice etico" si aprono ben settantadue pagine. Sempre più frequenti sono i convegni in cui si sbandiera il "corretto comportamento" quale fattore per la creazione di valore. Umberto Veronesi, ispirandosi ad Aristotele, dice che l'"etica è meglio averla come guida che come freno".

Letica come guida è l'affermazione corretta del suo compito. Ma se non deve né può essere un freno, parimenti non deve né può essere un acceleratore.

Per dirla con rigore matematico, è più corretto considerarla quale minimo comune multiplo piuttosto che quale massimo comune divisore.

L'etica dell'impresa, o meglio dell'imprenditore, si innesta su due fattori critici:

- contrasta, almeno apparentemente, con il fine primario della produzione di reddito;
- si colloca nella dimensione "dell'agire" tipica dell'impresa, che lascia poco spazio alla riflessione.

Da ciò l'importanza che riveste il diritto positivo. Da ciò il limite del diritto positivo. Ecco la necessità di ben comprendere il filo conduttore tra le due tipologie di norme.

Ecco perchè il problema del rapporto tra etica e diritto è sempre più frequentemente oggetto di considerazioni da parte della dottrina. Quando si parla di *governance* e, più in particolare, di responsabilità nell'ambito dell'amministrazione societaria, si tende ormai spesso a spostare l'attenzione dal piano del diritto a quello dell'etica. Più precisamente in dottrina ci si chiede:

- se l'etica sia un principio sovraordinato alle regole del diritto o se sia integrativo delle stesse;
- se serva a colmare le lacune del diritto o se abbia lo scopo di orientare l'interprete;
- se possa considerarsi una pre-condizione dell'operare nel rispetto delle regole giuridiche o se serva a migliorare e meglio qualificare nel tempo tali regole.

Al riguardo Calamandrei ha affermato che *"nell'incertezza su cosa siano le regole dell'etica muovere dall'etica del rispetto delle regole (giuridiche) segnerebbe sicuramente un forte progresso"*.

Non voglio né sono in grado di addentrarmi nella disputa giuridica fra le due diverse concezioni che danno luogo a prospettive diverse rispetto all'adozione dei codici etici da parte dell'impresa:

- quella neocontrattualista, che lo considera un vincolo razionale di autoimposizione;
- quella evoluzionista, che lo considera uno strumento volto a favorire la crescita della moralità aziendale.

Peraltro sono personalmente convinto che un aspetto sia complementare all'altro.

Due sono gli elementi dell'etica: i principi, i comportamenti.

L'etica quale insieme di principi e valori condivisi e necessari a salvaguardia e rispetto della struttura e dell'organizzazione di un qualsiasi gruppo sociale, sia esso semplice o complesso, è qualcosa che deve essere valutata e recepita dal legislatore. Soprattutto se si tratta di principi che si collocano laddove sono presenti dei differenti livelli socio economici, culturali e tecnici.

Il caso tipico è proprio quello del mercato dei capitali di rischio, dove intervengono cittadini di ogni condizione e livello culturale che, in veste di risparmiatori, assumono decisioni sulla base delle informazioni ricevute; informazioni che quindi devono essere non solo corrette ma anche semplici, schematiche, chiare e immediate. Informazioni che inducono ad una scelta con cui si graduano rischi e rendimenti. Il mercato non può funzionare se non vi è fiducia e la fiducia la si acquisisce se sono ben definiti doveri e responsabilità.

Sono le norme giuridiche che, una volta definite, vanno interpretate e ciò deve avvenire riconducendole ai principi etici che le hanno generate. Non può avvenire il contrario: le leggi vanno interpretate, guai se si immagina di interpretare i principi etici, questi vanno sentiti come fatto interiore e necessario.

L'etica dei comportamenti, delle relazioni, attiene invece più naturalmente alla autoregolamentazione. La disciplina dei comportamenti qualifica una realtà piuttosto che un'altra. Serve a far crescere positivamente l'ambiente in cui si interagisce. Serve a determinare la migliore pratica. Non deve né può servire quale momento di autopromozione.

È questo il maggiore rischio oggi presente, che il dotarsi di regole comportamentali improntate alla correttezza e alla trasparenza serva per acquisire valore sul mercato e non già per regolare effettivamente i rapporti fra i diversi soggetti che partecipano alla vita dell'impresa. È questo atteggiamento che va disincentivato se non si vuole correre il rischio che i codici etici rappresentino una cortina fumogena dietro cui può starci indifferentemente, perché senza sanzioni, il bene ma anche il peggiore dei mali.

Basti l'esempio dell'amministratore indipendente, un soggetto che persegue l'interesse della società, che esercita la propria funzione in assenza di conflitti d'interesse con la stessa e che possa presidiarne le aree di rischio; un soggetto la cui autorevolezza, professionalità e indipendenza, dovrebbero prevenire abusi a garanzia degli investitori e degli altri attori.

Questi sono alcuni dei principi enunciati nel codice Preda. L'applicazione di meccanismi avanzati di *governance* prevede l'introduzione di vincoli legislativi alla composizione dei consigli di amministrazione delle società quotate e degli intermediari finanziari. Tra questi rientra l'elevazione al rango legislativo di quanto previsto dal codice Preda in materia di composizione del CdA e di amministratori indipendenti. Tale previsione, peraltro sollecitata a livello comunitario anche con la Raccomandazione 2005/162/Ce, è contenuta nel progetto di legge sulla tutela del risparmio. L'autoregolamentazione in questo caso è servita da stimolo al legislatore.

Ma, in quanto codice di autodisciplina, ha funzionato?

Le 40 società dell'indice S&P - MIB alla fine del 2003 hanno dichiarato la presenza di 284 amministratori indipendenti; l'analisi eseguita da tre ricercatori (Santella, Paone e Drago), anticipata dal Sole 24 ore del 25 novembre ha consentito di rilevare che solo cinque di questi rispondono ai requisiti previsti dal Codice Preda.

Direi, che nell'esito di questa analisi risiede, senza ombra di dubbio, la risposta al quesito sopra posto.

Il termine *Corporate Governance* contraddistingue un ampio movimento dibattito, sviluppatosi in tutti i principali Paesi ad economia avanzata, che partendo dalla constatazione dell'inadeguatezza degli attuali sistemi di governo e di controllo dell'impresa, afferma la necessità di un loro adeguamento ed individua gli strumenti idonei a garantire la tutela di tutti gli interessati al sistema-impresa nel suo complesso (stakeholders).

In Italia tale movimento si è sviluppato relativamente tardi, ed attualmente è incentrato sulla modifica di alcune norme relative alle società quotate, aspetti importanti ma parziali del governo di impresa.

Su tali problemi, per evitare ulteriori polemiche, dobbiamo attendere le conclusioni della Commissione "Draghi"; mi limito a sottolineare l'importanza di recepire dagli altri Paesi le soluzioni individuate dal *Corporate Governance*, e non i difetti.

Così per quanto concerne le partecipazioni incrociate (2% o 10%), il sistema così detto tedesco, caratterizzato da partecipazioni incrociate *a rete*, è stato ampiamente criticato ed indicato come difetto al quale il

Corporate Governance deve porre rimedio; quindi se fossimo al 10% dovremmo scendere al 2% e non viceversa.

Lo stesso dicasi per la rappresentanza delle minoranze; i difetti di rappresentanza e di tutela delle minoranze sono stati individuati come punti critici del precedente sistema; quindi è chiaro che, ferma restando l'unitarietà di ogni singolo organo, bisogna introdurre norme che tutelino maggiormente le minoranze, garantendo loro un'adeguata rappresentanza, soprattutto negli organi di controllo preposti alla tutela del *buon governo*.

Altrettanto si dica per la possibilità di attribuire ai controllori (sindaci, o comunque li si vorrà denominare) il potere di azione ex art. 2409 c.c.; è chiaro che se si vogliono ottenere maggiori e più efficaci controlli, bisognerà adeguare i poteri dei controllori.

In questa sede vorrei però accantonare tali problemi per passare ad un altro aspetto di grande rilevanza e però stranamente trascurato: il governo delle imprese medie e piccole, ed in genere delle non quotate. Le società quotate, cui normalmente ci si riferisce trattando di Corporate Governance, costituiscono un settore importantissimo, ma che rappresenta solo una piccola parte dell'economia nazionale.

In Italia le imprese piccole e medie costituiscono quasi l'80% del sistema-impresa, mentre le società quotate rappresentano soltanto una parte del restante 20%: non avrebbe senso introdurre controlli perfetti per le quotate e lasciare privo di ogni controllo il resto dell'economia. Gli azionisti, le banche, i lavoratori, i fornitori e quindi in definitiva lo stesso sviluppo del Paese, richiedono imprese sane.

Per raggiungere tale risultato è necessario adeguare il sistema di governo di tutte le imprese, tenendo però conto delle diverse dimensioni.

Nelle imprese medie e piccole le esigenze di buon governo sono le stesse delle grandi; le funzioni da sviluppare sono analoghe, ma le regole di "buon governo" devono essere adattate per tener conto delle diverse dimensioni, che generalmente si traducono in strutture e procedure gestionali semplificate, per cui anche il *governo* può essere corrispondentemente ridimensionato.

Ad esempio:

- procedure di controllo semplificate;
- esame periodico da parte degli amministratori e del/dei controllori dell'andamento aziendale, sulla base di appositi rendiconti soggetti a verifica;
- possibilità di sindaco unico;
- possibilità di adeguare le incompatibilità (nelle imprese medie e

piccole il consulente-controllore può costituire elemento fisiologico e non patologico);

- conseguente diversa configurazione delle responsabilità.

Più in generale per le imprese medie e piccole risultano particolarmente appropriate, e quindi da recepire, alcuni principi base del Corporate Governance:

- flessibilità degli strumenti: determinazione di poche regole generali, da integrarsi con più analitici *principi di controllo*;
- possibilità (e non l'obbligo) per l'impresa di adottare gli strumenti di controllo; ma obbligo di indicare quali strumenti e controlli sono stati concretamente eseguiti.

In pratica, fermi restando alcuni adempimenti minimali, l'imprenditore potrà adottare strumenti più o meno efficaci ed approfonditi, ma dovrà indicare ai terzi gli strumenti adottati ed i controlli esperiti.

3.4. Dottore commercialista: una professione per la città⁽¹⁾

Autorità religiose, civili e militari, Signore e Signori, Colleghe e Colleghi,

È un grande onore porgere un saluto di benvenuto a tutti i Presenti a questa Assemblea Aperta, "Dottore commercialista: una professione per la città", che si tiene in un luogo simbolico, istituzionalmente vicino alla nostra Professione.

Dobbiamo sincera riconoscenza al Presidente della Corte d'Appello dr. Grechi, per aver accolto con grande cortesia e disponibilità la nostra richiesta di ospitare questa iniziativa.

Mi auguro che i lavori odierni rappresentino non solo una feconda opportunità di riflessione costruttiva e di scambio di idee ed esperienze, ma anche un momento di aggregazione delle risorse della nostra città su progetti specifici, idonei a contribuire al rinnovamento dell'identità di Milano.

⁽¹⁾ Relazione Introduttiva di Luigi Martino – Assemblea Aperta del 30 marzo 2005 – Palazzo di Giustizia di Milano, Aula Magna

L'attuale Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Milano e Lodi insediatosi nel dicembre 2004 intende dedicare grande attenzione ed energie per rinnovare i rapporti fra il nostro ente e le forze politiche, economiche, sociali e religiose dell'area metropolitana milanese.

Una linea condivisa anche con i precedenti Presidenti, per assicurare continuità e unitarietà di azione, in un contesto di profondo cambiamento.

Non sempre la nostra categoria viene debitamente coinvolta nei grandi momenti del dialogo sociale e istituzionale, nei luoghi di progettazione e di consultazione dove avviene il confronto su questioni socio-economiche di ampia rilevanza, laddove si sviluppa una strategia di sistema.

Questo non può che frenare una piena valorizzazione delle competenze e delle relazioni di cui la Categoria è portatrice.

Di queste mancate opportunità di dialogo e coinvolgimento ci rammarichiamo prima di tutto con noi stessi. Negli ultimi anni abbiamo investito molte energie su questioni di natura interna. Una scelta peraltro necessaria.

La nostra professione, aperta alla concorrenza, intesa quale sinonimo di qualità, deontologia professionale, competitività a livello europeo, tutela di interessi generali, ha sperimentato un graduale cambiamento delle modalità di esercizio e di organizzazione delle sue attività.

Non mi riferisco solo alla riforma tributaria, che si può ormai definire permanente; a quella del diritto societario; alla riforma del diritto fallimentare in corso di attuazione; al recepimento nel nostro Paese dei principi contabili internazionali; ma anche al continuo evolversi del contesto economico, nonché all'avanzare della tecnologia che ha inciso fortemente sul nostro modo di operare. Cito per tutte la firma digitale e la trasmissione telematica.

Un'evoluzione di conoscenze e strumenti che ha favorito l'ideazione e la diffusione di un sistema intensivo di formazione dei singoli iscritti, per mantenere costantemente aggiornato il patrimonio di competenze.

E non è stata trascurata la professionalità dei giovani che rappresentano il nostro futuro. La riforma universitaria è stato lo spunto per richiedere una revisione del percorso di accesso alla professione, al fine di renderlo più razionale ed efficace.

La rielaborazione di percorsi e contenuti ha reso e renderà sempre di più intenso il rapporto fra mondo universitario e professione.

Oggi, avendo posto le necessarie basi di conservazione del "sapere", intendiamo riportare la città alla dovuta centralità.

Vogliamo offrire la nostra disponibilità alla società, alla metropoli, ai

grandi temi progettuali del futuro. Per far questo assumiamo, prima di tutto e con umiltà, una posizione di ascolto rispetto a quelle che sono le esigenze del mondo esterno, in particolar modo quelle che coinvolgono la nostra professione.

Desideriamo mettere a disposizione la nostra professionalità, sperando che possa essere canalizzata e valorizzata nel sistema delle istituzioni locali.

Ecco dunque alcuni valori guida che facciamo nostri: ascoltare, collaborare, proporre, realizzare. Nel nostro territorio. Con tutti coloro che operano secondo una logica di sistema e non di parte.

Alcuni dati per dar modo di apprezzare la dimensione e la potenzialità del nostro Ordine.

Gli iscritti sono 4.357, mentre i praticanti hanno raggiunto il numero di 902.

Tenendo conto che gli addetti medi per ogni Dottore Commercialista sono pari a 5, nel nostro territorio la professione occupa circa 25.000 persone.

Per assicurare l'aggiornamento delle competenze professionali, il nostro Ordine, anche attraverso la sua Fondazione, nell'ultimo anno ha offerto agli iscritti 125.700 ore di formazione.

Per quanto riguarda i praticanti, nell'area milanese abbiamo consolidati rapporti di collaborazione e cooperazione con le quattro università che presidiano le discipline dell'economia aziendale: Bocconi, Cattolica, Milano Bicocca, Statale.

L'Ordine di Milano è poi organizzato in 23 commissioni consultive e di studio nelle quali operano su base volontaria numerosi nostri iscritti. Le commissioni approfondiscono materie attinenti la nostra professione e ne diffondono i risultati attraverso l'organizzazione di convegni e seminari di studio.

L'Ordine è quindi, oggi più che mai, consapevole del ruolo che può impersonare a beneficio della collettività, soprattutto su alcune questioni particolarmente sentite.

Milano è la città dell'innovazione, dei servizi avanzati alle imprese, dei mercati finanziari, delle università, dei numerosi centri di ricerca, del sistema moda, ma anche di quel processo sociale, particolarmente critico per il futuro della nostra economia, indicato come "mobilità imprenditoriale".

È dunque urgente in questo contesto individuare soluzioni e accordi fra pubblico e privato per l'attivazione di progetti mirati ad attrarre gli investimenti.

Milano è anche una delle città fortemente impegnata a recuperare i fondi per rispondere alle grandi urgenze sociali, per rinnovare la propria rete di mobilità urbana, per rafforzare ancora di più il sistema di collegamenti con il resto del mondo.

Il contesto nel quale operiamo presenta criticità che richiedono una capacità di intervento di medio- lungo periodo.

Ricordo solo a titolo esemplificativo il tema delle politiche abitative. A Milano non solo esiste uno squilibrio tra domanda e offerta, ma ancor di più esiste una domanda sociale di case.

Non volendo addentrarmi in questioni che per loro natura sono di competenza delle forze politiche e di altri gruppi sociali presenti sul territorio, ritorno sugli obiettivi di questa riflessione e pongo alla Vostra attenzione alcuni temi, nella forma di quesiti, rispetto ai quali l'Ordine sente di poter intraprendere un ruolo attivo.

- Come valorizzare le competenze della professione a beneficio della città?
- Come migliorare l'attrattività e la competitività dell'area milanese?
- Come attivare e moltiplicare circoli di cooperazione istituzionale che possano produrre vantaggi diffusi?
- Come rispondere alle sfide della delocalizzazione produttiva di attività e servizi ad alto valore aggiunto?
- Come valorizzare quel variegato tessuto sociale ed economico che è il no-profit?

In questa prospettiva dialettica si tenga conto che:

1) il Dottore Commercialista è presente nei sistemi di *governance* di imprese ed enti. Un segnale di garanzia, una tutela pubblica e sociale, laddove il singolo iscritto esercita il suo ruolo con competenza, secondo i principi della deontologia.

2) Il Dottore Commercialista è vicino al cittadino comune laddove sia necessario trasformare un'idea imprenditoriale in un progetto.

3) Il Dottore Commercialista svolge un ruolo consulenziale, nel più ampio significato del termine, su svariati temi di natura economico-finanziaria a beneficio di ogni classe di istituto influenzando processi decisionali anche di grande rilevanza.

4) Il Dottore Commercialista ha il delicato compito di assistere il cittadino nel proprio ruolo sociale e solidale di contribuente.

Fermo restando il forte desiderio di conoscere l'opinione e i suggerimenti che vengono dalla "città", secondo quel clima di dialogo e ascolto fortemente invocato, desidero in questa sede annunciare l'avvio di due progetti.

3.4.1. Progetto No-Profit

Milano si qualifica come una “città solidale” e il no-profit è un elemento fondamentale della sua identità. In esso si fondono e trovano manifestazione istanze fra loro molto diversificate: ricerca scientifica, tutela dell’ambiente, diritti umani, cooperazione internazionale, disoccupazione, maternità, infanzia, culto, sport e così via.

Anche dal punto di vista giuridico il panorama è assai complesso. Dalle fondazioni alle associazioni, dalle Ipb, agli enti ecclesiastici alle organizzazioni non governative (Ong).

Dal punto di vista tributario, la complessità della materia persiste, non essendo i riferimenti di legge raccolti all’interno di un quadro omogeneo e unitario.

No-profit sono dunque enti non commerciali, onlus e, in alcuni casi, enti commerciali.

Nel complesso si è di fronte a un mondo in continua espansione che contribuisce allo sviluppo sociale ed economico del nostro Paese e della nostra città e che svolge talvolta una funzione pubblica.

Alcuni illustri studiosi rappresentano l’importanza del Terzo Settore indicando come ormai sia stata avviata una mutazione socio-economica di grande rilevanza: dallo “stato sociale” alla “società sociale”. Laddove questo secondo termine indica che le organizzazioni no-profit hanno assunto un ruolo importante di terziarizzazione nell’erogazione di servizi pubblici.

Considerata dunque la rilevanza strategica di questo settore, del suo specifico ruolo nella nostra città, il nuovo Consiglio dell’Ordine ha costituito proprio nel mese di marzo un’apposita commissione di studio, denominata “Pubblica Utilità e sociale”, per affrontare la materia, anche valorizzando precedenti esperienze della nostra professione.

Se ci si astraie da una prospettiva tecnica, si può percepire che esiste una domanda sociale di comprensione delle modalità di impiego dei contributi forniti a questi attori. Non si tratta solo di un problema informativo o di trasparenza, bensì di far capire al cittadino se gli obiettivi di queste organizzazioni sono stati realizzati, al fine di incentivarne interesse e partecipazione.

Il nostro progetto sul no-profit non si limita però alla costituzione di una commissione, un organismo interno all’Ordine, ma si estende anche all’esterno, si apre alla città.

Proprio in questi giorni si stanno completando i lavori preliminari per la costituzione di un “Osservatorio sulle organizzazioni no-profit nell’area

metropolitana milanese”. La missione può essere sintetizzata in quattro punti:

- 1) svolgere un monitoraggio di un campione di organizzazioni no-profit che redigono bilanci o rendiconti economici di sintesi, per verificare se essi siano stati elaborati in conformità alle prescrizioni normative;
- 2) elaborare linee guida per assicurare che negli enti di maggiori dimensioni le modalità d’impiego consentano una valorizzazione delle risorse conformi alle finalità dell’istituto;
- 3) elaborare linee guida per redigere rappresentazioni sintetiche delle informazioni economiche, patrimoniali e finanziarie che consentano una migliore comunicazione all’esterno sulla natura e sull’efficacia delle attività svolte, anche tenuto conto che molti portatori di interessi istituzionali partecipano per finalità di natura sociale, religiosa o etica;
- 4) proporre la necessaria semplificazione degli adempimenti per le realtà di minore dimensione.

I componenti dell’Osservatorio, secondo quella logica di apertura illustrata in premessa, saranno rappresentanti della società civile, esperti di settore e Dottori Commercialisti, che coopereranno secondo un approccio interdisciplinare e di collaborazione istituzionale.

Nel mese di giugno si terrà un convegno pubblico proprio su questo tema nel quale si avrà modo di presentare ufficialmente il nuovo Osservatorio e il suo piano di lavoro.

3.4.2. Progetto Analisi Socio Economiche

Il secondo progetto, che sarà in breve termine reso operativo, riguarda il mondo degli enti e delle amministrazioni pubbliche locali, nonché delle aziende concessionarie.

La volontà di essere utili al territorio ci impone una maggiore presenza in tale settore. Abbiamo pertanto costituito una commissione di studio – la Commissione “Analisi Socio-Economiche” – che analizzerà i bilanci e in genere l’informazione economica e finanziaria di enti e imprese pubbliche, al fine di misurarne l’efficacia e l’efficienza secondo le correnti tecniche economico-aziendali e formulare, ove del caso, proposte e raccomandazioni per un più ottimale impiego delle risorse pubbliche.

Anche in questo caso, pur se si investe un’area tipica delle nostre conoscenze professionali, non vogliamo eseguire tale attività da soli, ma proponiamo un tavolo di lavoro aperto ai contributi delle altre professioni, del mondo accademico e soprattutto dei soggetti di volta in volta interessati.

3.4.3. Conclusioni

L'iniziativa odierna “Dottore Commercialista: una professione per la città” ha dunque molteplici significati.

Ma il primo rimane quello di aprirci alle urgenze della nostra area metropolitana, di contribuire al dibattito, per capire e poterci rendere utili alla Città, nella quale operiamo e dalla quale tanto riceviamo.

Grazie per la Vostra attenzione.

4. SCRITTI IN TEMA DI FORMAZIONE

Martino è stato sempre consapevole che il ruolo del dottore commercialista può essere pienamente riconosciuto nella sua importanza sociale, solo a condizione che l'attività dei professionisti sia caratterizzata da alta professionalità. Il dottore commercialista svolge un ruolo di interesse generale, che da più punti di vista può essere considerato pubblico, agendo come privato operatore; in tal modo si trova ad un crocevia fra i rapporti pubblico-privato che stanno assumendo sempre maggiore diffusione e importanza nell'economia moderna.

Questo difficile ruolo richiede professionalità, impegno, rigore etico, aggiornamento continuo.

Per questo motivo Luigi Martino ha dedicato molte energie a due obiettivi specifici: organizzare le istituzioni in grado di garantire l'aggiornamento continuo dei professionisti e sostenere la loro professionalità, da un lato, e, dall'altro lato, anticipare la formazione dei professionisti già nella fase degli studi universitari.

L'attività di aggiornamento e di costante qualificazione delle professionalità ha spinto Luigi Martino a fondare la SAF, Scuola di Alta Formazione dell'Ordine di Milano. Egli era consapevole del ruolo della città di Milano nel sistema economico italiano. L'importanza del sistema milanese non si limita al momento produttivo, imprenditoriale. Il Tribunale di Milano ha assunto un ruolo fondamentale, per tutto il sistema giudiziario nazionale, nel settore specifico dell'economia. Le università milanesi hanno raggiunto, nel campo degli studi economici, livelli di eccellenza internazionale. La formazione continua degli operatori economici trova nella città un'offerta di corsi di specializzazione, di vario genere, che non ha pari in nessun'altra città italiana e che risulta all'altezza delle migliori realtà internazionali.

In questo contesto Luigi Martino ha accolto la possibilità di inserire la formazione dei dottori commercialisti, sentendo il dovere di porre al loro servizio le opportunità offerte dal sistema professionale culturale milanese. La SAF, sviluppando la precedente, già intensa, attività didattica dell'Ordine e della Fondazione dei Dottori Commercialisti e quella del

Collegio dei Ragionieri di Milano, ha raggiunto livelli di eccellenza riconosciuti unanimemente e ha svolto una importante influenza benefica su tutte le attività di formazione offerte in campo professionale, all'interno ed anche al di fuori dell'Ordine dei Dottori Commercialisti. Questo successo ha avuto ripercussioni positive ampie, al di là della dimensione lombarda. L'Ordine di Milano è diventato un punto di riferimento nazionale per tutti i professionisti.

Più recentemente la SAF, oggi intitolata *Scuola di Alta Formazione Luigi Martino*, ha deciso di mettere *in rete* i propri quaderni di approfondimento tematico. Questa decisione sancisce la volontà dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano di porsi al servizio di tutti e non solo dei professionisti milanesi per diffondere cultura nei temi d'interesse della professione.

L'impegno lungimirante di Luigi Martino continua, con crescente successo e sempre maggiore qualificazione.

Non meno importante è stato il suo impegno sul fronte della formazione universitaria dei futuri professionisti.

Il suo progetto era semplice e difficilissimo. Un giovane può entrare nella professione superando l'esame di Stato e svolgendo il praticantato presso uno studio professionale. L'esame di Stato è svolto con modalità eterogenee nelle diverse sedi. Talora si assiste a migrazioni di giovani verso le sedi meno qualificate, ove più agevole risulta ottenere la promozione. Inoltre a volte il praticantato è svolto in modo approssimativo, con modalità che non contribuiscono alla formazione adeguata del giovane.

Di fronte a questa situazione, Luigi Martino ipotizzò un percorso differente.

Per garantire la qualità della professione, era necessario, argomentava Martino, risalire agli anni degli studi universitari. Il giovane che intende dedicarsi alla professione deve essere posto nella condizione di percorrere curricula universitari finalizzati, svolgere pratica professionale contemporaneamente agli studi universitari, presentarsi al tirocinio avendo già una preparazione di base che consenta di valorizzare questo momento.

Il disegno era semplice ma difficile, in quanto si poteva scontrare con le tradizioni consolidate universitarie e al tempo stesso poneva in discussione la possibilità, per taluni studi professionali, di utilizzare a proprio vantaggio il periodo del tirocinio.

L'ostacolo maggiore era certamente costituito dal tradizionale arroccamento del mondo universitario, fortemente orientato alla tutela dei propri privilegi.

Dario Velo coautore di questo scritto è stato partecipe dell'impegno di Luigi Martino. Allora ricopriva la carica di Presidente della conferenza dei presidi delle facoltà di economia e statistica e così ebbe modo di scrivere con Martino, a quattro mani, un accordo quadro fra dottori commercialisti e Università, per garantire curricula dedicati alla formazione dei futuri dottori commercialisti. Quest' accordo ebbe successo, fu accolto con favore dal Ministero, si diffuse su tutto il sistema italiano dando vita ad una serie di iniziative che continua oggi con crescente successo.

Un aspetto va ricordato per sottolineare la fermezza dell'impegno di Luigi Martino di fronte a tutte le difficoltà per concretizzare il progetto in cui credeva. Mentre veniva messo a punto il percorso universitario per formare i futuri professionisti, si avviò la *fusione* fra dottori commercialisti e ragionieri. Questa fusione era destinata a incidere sui curricula che Velo e Martino stavano redigendo. L'unificazione costituiva per Martino, l'occasione per modernizzare le professioni. In questo contesto l'Università poteva offrire un contributo positivo.

Ai posteri spetta ripercorrere questi eventi, spesso disordinati e talora influenzati da forti contrapposizioni.

In quel periodo difficile, Luigi Martino ebbe la capacità di perseguire quello che lui riteneva essere l'interesse generale, senza farsi influenzare da diverse opinioni.

L'accordo quadro Martino-Velo fra l'Ordine dei Dottori Commercialisti e il sistema universitario, con poche modificazioni formali ma senza alcun cambiamento nei contenuti, ha superato la prova dell'unificazione e la prova di più riforme universitarie e oggi contribuisce alla migliore formazione dei giovani professionisti.

Pubblichiamo di seguito due documenti rappresentativi dell'impegno di Luigi Martino in questo campo. Essi non sono esaustivi; il suo impegno nel campo della formazione si è infatti concretizzato soprattutto in iniziative più che in scritti.

Il primo scritto è molto breve, ma di rilievo: si intitola **“Presentazione della SAF”** ed è stato redatto in occasione del primo Forum della Scuola di Alta Formazione dei Dottori Commercialisti di Milano. Anche in questo breve documento non manca la visione di Luigi Martino secondo cui professionalità ed etica sono aspetti inscindibili: *“il problema che ci siamo posti è sulla reale funzione di un Ordine professionale. È un ente certificatore di qualità: qualità tecniche, qualità morali”*.

Il secondo documento è l'accordo fra dottori commercialisti e Università scritto da Luigi Martino e Dario Velo, che ha sancito la nascita

di curricula accademici fondati sulla cooperazione fra gli ordini territoriali e gli atenei.

4.1. Presentazione della SAF⁽²⁾

Autorità, gentili signore e signori, carissimi colleghi, illustri relatori, è con grande soddisfazione e vero piacere che porgo a nome del Consiglio dell'Ordine e della Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano e mio personale un cordiale saluto di benvenuto e formulo l'augurio che i lavori di questa giornata siano proficui e di soddisfazione per tutti.

È questo il primo forum della SAF dei Dottori Commercialisti di Milano. È questo il giorno in cui presentiamo ufficialmente la SAF.

Ma non nasce oggi, viene da lontano.

[Storia della Formazione all'accesso e della formazione professionale continua].

Il problema che ci siamo posti è sulla reale funzione di un Ordine professionale.

È un ente certificatore di qualità: qualità tecniche qualità morali.

Ma esso non si può né si deve limitare a certificarne le qualità al momento dell'accesso deve garantirne la manutenzione.

La Scuola di Alta Formazione di Milano è la prima a livello nazionale, nata in attuazione del decreto 139/2005 con l'obiettivo di una forte integrazione tra formazione professionale, percorsi accademici e apporto del mondo imprenditoriale e delle istituzioni.

Alla costituzione della Scuola hanno partecipato infatti i tre Atenei di Milano Bicocca, Bocconi e Cattolica, nonché Assolombarda, la Direzione Regionale delle Entrate e gli Uffici Giudiziari di Milano.

La SAF propone annualmente 150 eventi per l'aggiornamento professionale, con un'offerta formativa complessiva di 190.000 ore di cui circa 75.000 a titolo gratuito; mentre per l'accesso alla professione sono stati istituiti tre corsi biennali presso le tre Università milanesi che gradualmente diventeranno moduli specialistici. Questi sono attualmente frequentati da circa 400 giovani.

La Scuola di Alta Formazione rappresenta la forma più prestigiosa di evoluzione della formazione, nonché un primo importante passo verso la

⁽²⁾ Relazione di Luigi Martino - Convegno "I nuovi Traguardi di Competitività per le PMI".

specializzazione richiesta dal mercato dei servizi professionali che consentirà di formare sindaci di società, fiscalisti, fallimentaristi, arbitri e conciliatori.

Il problema della competitività crea un parallelismo sinergico tra professionisti e imprese: per entrambi i valori immateriali, i valori di intelligenza e conoscenza, costituiscono elemento strategico di innovazione e di sviluppo; non a caso abbiamo scelto di approfondire questo tema in occasione della presentazione ufficiale della Scuola.

E questo processo di ricerca e di circolazione di conoscenza ed esperienza si enfatizza e si potenzia all'interno della professione nel momento in cui tutti i professionisti sapranno essere discenti e docenti al tempo stesso, nel momento in cui lo studio e la ricerca individuale diventano elemento di arricchimento collettivo.

Ecco perché vogliamo essere i registi della nostra formazione. Non dobbiamo né vogliamo chiuderci agli altri.

Anzi avvertiamo l'esigenza di confrontarci, di capire, di imparare dagli altri, da chi approfondisce per professione, da chi ha delle esperienze da trasmetterci.

4.2. "Convenzione Quadro" fra il Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca ed il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Il Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca ed il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

visto

– l'art. 3, comma 1, lettera e) della legge 24 febbraio 2005, n. 34, il quale dispone che con il decreto legislativo che istituisce l'albo unico devono essere definite le prove degli esami di Stato per l'iscrizione nelle sezioni dell'Albo, tenuto conto delle attività svolte dai professionisti iscritti nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, e che deve essere prevista la possibilità di svolgimento del tirocinio durante il corso di studi specialistici, nonché l'esenzione da una delle prove scritte dell'esame di Stato all'esito di un corso realizzato sulla base di convenzioni fra Università e Ordini territoriali;

– l'art. 43 del D.Lgs. 28 giugno 2005, n. 139 e l'art. 6 del DM 7 agosto 2009, n. 143 (Regolamento del tirocinio professionale per l'ammissione

all'esame di abilitazione all'esercizio della professione di dottore commercialista e di esperto contabile) i quali prevedono che il tirocinio possa essere svolto contestualmente al biennio di studi finalizzato al conseguimento del diploma di laurea specialistica o magistrale, purché lo stesso sia svolto sulla base di accordi tra i Consigli dell'Ordine territoriale e le Università, nell'ambito di una convenzione quadro siglata fra il Ministero dell'istruzione, università e ricerca ed il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili;

– l'art. 46 del D.Lgs. 28 giugno 2005, n. 139, disciplinante le prove dell'esame di Stato per l'iscrizione nella sezione A dell'Albo, il quale dispone, al comma 3, che siano esentati dalla prima prova scritta⁽¹⁾ coloro che abbiano conseguito un titolo di studio all'esito di uno dei corsi di laurea realizzati sulla base delle convenzioni fra i Consigli dell'Ordine territoriale e le Università, nell'ambito di una convenzione quadro siglata fra il Ministero dell'istruzione, università e ricerca ed il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili;

– l'art. 47 del D.Lgs. 28 giugno 2005, n. 139, disciplinante le prove dell'esame di Stato per l'iscrizione nella sezione B dell'Albo, il quale dispone, al comma 3, che siano esentati dalla prima prova scritta⁽²⁾ coloro che abbiano conseguito un titolo di studio all'esito di uno dei corsi di laurea realizzati sulla base delle convenzioni fra i Consigli dell'Ordine territoriale e le Università, nell'ambito di una convenzione quadro siglata fra il Ministero dell'istruzione, università e ricerca ed il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili;

– l'art. 36, comma 3 del D.Lgs. 28 giugno 2005, n. 139 il quale dispone che per l'iscrizione nella sezione A dell'Albo - Commercialisti - occorre essere in possesso di una laurea nella Classe delle lauree specialistiche in Scienza dell'economia (64S), ovvero nella classe delle lauree specialistiche in Scienze economico-aziendali (84S)⁽³⁾, e che per l'iscrizione nella sezione B dell'albo - Esperti contabili - occorre essere in possesso di una laurea

(1) Avente ad oggetto le seguenti materie: ragioneria generale ed applicata, revisione aziendale, tecnica industriale e commerciale, tecnica bancaria, tecnica professionale, finanza aziendale.

(2) V. nota n. 1.

(3) Le lauree delle classi 84 S e 64 S rilasciate ai sensi del D.M. 509/1999 sono state sostituite dalle lauree delle classi LM 77 e LM 56 ai sensi del D.M. 270/2004 secondo le corrispondenze dell'Allegato n. 2 del D.M. 246/2007.

nella classe delle lauree in Scienze dell'economia e della gestione aziendale (17) o nella Classe delle lauree in Scienze economiche (28)⁽⁴⁾;

– l'art. 8 della direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, disciplinante le prove dell'esame di abilitazione all'esercizio della revisione legale dei conti, il quale individua le materie che devono essere oggetto di controllo delle conoscenze teoriche in sede d'esame;

– l'art. 4 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 di attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativo alle materie oggetto dell'esame di idoneità professionale per l'abilitazione all'esercizio della revisione legale;

considerato

– l'ampio ventaglio di competenze tecniche e specifiche attribuite ai sensi dell'art. 1 del D.Lgs. 28 giugno 2005, n. 139 agli iscritti nell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili;

– la necessità di elevare il livello qualitativo della formazione per l'accesso alla professione attraverso un percorso formativo di carattere integrato;

– la necessità di restituire all'esame di Stato la corretta funzione di verifica dell'avvenuta acquisizione delle conoscenze e competenze professionali durante il percorso formativo;

– la necessità di favorire percorsi formativi che tengano conto della dimensione internazionale nella quale operano oggi imprese e professioni, attraverso l'integrazione di conoscenze comuni, nonché di favorire la libera circolazione dei professionisti nell'ambito dell'Unione Europea;

– la necessità di correlare il percorso formativo all'attività concretamente svolta o a quella che si intende esercitare facendo acquisire ai giovani quelle conoscenze culturali, tecniche, metodologiche e comportamentali che consentano un più immediato e diretto accesso al mondo del lavoro;

(4) In conformità a quanto disposto dal D.M. 270/2004 secondo le corrispondenze dell'Allegato n. 2 del D.M. 246/2007, si considerino le seguenti equivalenze: diploma di laurea della classe 17 (corrispondente all'attuale classe L 18), classe delle lauree in scienze dell'economia e della gestione aziendale; diploma di laurea della classe 28 (corrispondente all'attuale classe L 33), classe delle lauree in scienze economiche.

- la necessità di coordinare il percorso formativo ed i relativi contenuti con la normativa vigente e con le prescrizioni della direttiva 2006/43/CE, in materia di revisione legale dei conti e di accesso all'esercizio di tale attività, al fine di non pregiudicare la possibilità per i futuri laureati di conseguire l'abilitazione all'esercizio dell'attività della revisione legale dei conti, all'esito dell'esame di Stato per l'accesso alla professione di dottore commercialista e di esperto contabile, senza dover sostenere ulteriori esami di Stato;
- la necessità di creare un effettivo collegamento fra il contesto universitario e quello lavorativo professionale, attraverso un dialogo più intenso e costante tra mondo accademico e professione;
- la necessità di definire una base minima per un percorso qualificante che dia a tutti gli interessati una indicazione sul livello ritenuto qualitativamente idoneo per lo svolgimento dell'attività professionale;
- la necessità di garantire la tutela dell'interesse generale connessa all'esercizio dell'attività professionale;
- la necessità di ottimizzare i tempi agevolando il percorso per l'accesso all'esercizio della professione di Dottore Commercialista ed esperto contabile e di incentivare il conseguimento della laurea magistrale (o specialistica);

stipulano

la seguente “Convenzione Quadro”, contenente le indicazioni minime che dovranno essere in ogni caso osservate dagli Ordini territoriali e dalle Università nella stipula delle singole convenzioni, al fine di disciplinare le condizioni che consentiranno:

- 1) l'esonero dalla prima prova dell'esame di Stato per l'accesso alla sezione B dell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili;
- 2) di svolgere il tirocinio professionale nel corso del biennio di studi finalizzato all'acquisizione della laurea magistrale (o specialistica);
- 3) l'esonero dalla prima prova dell'esame di Stato per l'accesso alla sezione A dell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili;
- 4) di realizzare percorsi formativi espressamente finalizzati all'accesso alla professione di dottore commercialista ed esperto contabile.

Tutti gli accordi siglati tra i Consigli degli Ordini territoriali e le Università sono applicabili nei confronti di tutti i soggetti iscritti nei registri dei tirocinanti tenuti da tutti i Consigli degli Ordini dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili costituiti sul territorio nazionale.

Art. 1 - Condizioni per l'esonero dalla prima prova dell'esame di Stato per l'accesso alla sezione B dell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Hanno diritto ad ottenere l'esonero dalla prima prova dell'esame di Stato per l'accesso alla sezione B dell'Albo coloro che abbiano conseguito la laurea triennale nella classe delle lauree 17 - Scienze dell'economia e della gestione aziendale (ex DM 3 novembre 1999, n. 509) -, corrispondente alla classe delle lauree L 18 - Scienza dell'economia e della gestione aziendale (ex DM 22 ottobre 2004, n. 270), ovvero nella classe delle lauree 28 - Scienze economiche (ex DM 3 novembre 1999, n. 509), corrispondente alla classe L 33 - Scienze economiche (ex DM 22 ottobre 2004, n. 270), all'esito di un corso di studi attuato nell'ambito di un accordo tra Ordine territoriale ed Università di cui all'art. 43, comma 2, del D.Lgs. 139/2005, nel quale siano stati acquisiti i seguenti crediti formativi:

Ambiti disciplinari	Crediti formativi
SECS-P/07 Economia aziendale	Almeno 18 crediti
SECS-P/09 Finanza aziendale	Almeno 15 crediti
SECS-P/10 Organizzazione aziendale	
SECS-P/11 Economia degli intermediari finanziari	

Il percorso di laurea triennale deve comunque garantire una specifica formazione nelle materie previste dall'art. 4 del D.Lgs. 39 del 27 gennaio 2010, che costituiscono contenuti obbligatori dell'esame di Stato per l'abilitazione all'attività di revisione legale dei conti.

Art. 2 - Condizioni per lo svolgimento del tirocinio professionale nel corso del biennio di studi finalizzato all'acquisizione della laurea magistrale (o specialistica)

Possono svolgere il tirocinio professionale nel corso del biennio di studi finalizzato all'acquisizione della laurea magistrale (o specialistica) coloro che siano in possesso dei seguenti requisiti:

- 1) abbiano conseguito una laurea triennale nella classe delle lauree 17 - Scienze dell'economia e della gestione aziendale (ex DM 3 novembre

1999, n. 509), corrispondente alla classe delle lauree L 18 - Scienza dell'economia e della gestione aziendale (ex DM 22 ottobre 2004, n. 270), o nella classe delle lauree 28 - Scienze economiche (ex DM 3 novembre 1999, n. 509), corrispondente alla classe L 33 - Scienze economiche (ex DM 22 ottobre 2004, n. 270), ovvero, nel caso in cui abbiano acquisito una laurea triennale in altra classe di laurea, purché colmino i debiti formativi richiesti dall'Ordinamento didattico per l'accesso alle lauree magistrali convenzionate di cui al successivo punto 2;

2) risultano iscritti ad uno dei corsi di laurea specialistica della classe 84/5 - Scienze economico aziendali - o della classe 64/5 - Scienze dell'economia, ovvero ad un corso di laurea magistrale della classe LM 56 - Scienze dell'economia - o della classe LM 77 - Scienze economico aziendali - e nel cui ordinamento didattico sia espressamente indicata fra gli obiettivi formativi la qualificazione professionale del "dottore commercialista" purché attuati nell'ambito di un accordo tra Ordine territoriale ed Università di cui all'art. 43, comma 2, del D.Lgs. 139/2005;

3) abbiano inserito nel piano di studi del corso di laurea specialistica o magistrale, almeno i seguenti crediti formativi:

Ambiti disciplinari	Crediti formativi
SECS-P/07 Economia aziendale	Almeno 18 crediti
SECS-P/08 Economia e gestione delle imprese	Almeno 9 crediti
SECS-P/09 Finanza aziendale	
SECS-P/10 Organizzazione aziendale	
SECS-P/11 Economia degli intermediari finanziari	
IUS /04 Diritto commerciale	Almeno 21 crediti
IUS /05 Diritto dell'economia	
IUS /12 Diritto tributario	
IUS /15 Diritto processuale civile	
IUS /17 Diritto penale	

Il percorso di studio deve comunque garantire una specifica formazione nelle materie previste dall'art. 4 del D.Lgs. 39 del 2010 che costituiscono contenuti obbligatori dell'esame di Stato per l'abilitazione all'attività di revisione legale dei conti.

Parte dei crediti formativi di cui alla tabella esposta nel presente

articolo 2 possono già essere stati acquisiti nella laurea triennale in aggiunta a quelli di cui alla tabella esposta nell'articolo 1. Nel caso in cui i crediti formativi di cui alla tabella esposta nell'articolo 1 non siano già stati assolti nel percorso di laurea triennale, deve essere assicurato il recupero, prima dell'iscrizione al corso di studio per il conseguimento della laurea magistrale, dei debiti formativi nelle medesime materie. La specifica formazione nelle materie previste dall'articolo 4 del decreto legislativo 39 del 2010 che costituiscono contenuti obbligatori dell'esame di Stato per l'abilitazione all'attività di revisione legale dei conti, deve essere assicurata nel complesso dei crediti formativi di cui alle tabelle esposte nell'articolo 1 e nel presente articolo 2, relative rispettivamente alla laurea triennale e magistrale.

Nei tre anni accademici successivi all'entrata in vigore della presente convenzione quadro, al fine di consentire agli atenei di adeguare i propri corsi di laurea e relativi curricula formativi ai requisiti richiesti dalla convenzione stessa, i crediti formativi di cui alla tabella dell'articolo 1 possono essere acquisiti anche durante il biennio per il conseguimento della laurea magistrale.

4) abbiano svolto nel corso del biennio un tirocinio - anche sotto forma di stages inclusi nei piani di studio - di durata non inferiore a 1000 ore, presso un dottore commercialista o ragioniere commercialista ovvero, sotto la sorveglianza diretta di un professionista iscritto nella sezione A, attraverso altri enti o istituzioni deputati allo svolgimento di attività di carattere formativo-professionale, attività promosse o coordinate dall'Ordine territoriale e, anche mediante ricerche, studi ed attività finalizzate alla predisposizione della tesi di laurea e all'approfondimento delle tematiche oggetto della professione.

Il periodo trascorso all'estero per seguire i programmi di scambio universitario internazionale (ad esempio, Erasmus, Socrates, ecc.) o comunque autorizzato o riconosciuto dall'Università non determina la sospensione del tirocinio.

I Consigli degli Ordini territoriali indicano un proprio referente organizzativo appositamente dedicato e individuano gli studi professionali disponibili, interessati alla collaborazione didattica ed alla progettazione delle attività da svolgere.

La valutazione dell'attività svolta nel corso del periodo di tirocinio è fatta sulla base delle attestazioni semestrali apposte dal professionista e dal tirocinante sul libretto di tirocinio professionale rilasciato dall'Ordine stesso; la verifica sull'effettivo svolgimento del tirocinio spetta all'Ordine, in sede di apposizione del visto semestrale sul libretto di tirocinio.

Il professionista redige una relazione ed esprime il proprio giudizio su tutta l'attività di tirocinio svolta durante il corso di laurea, può assumere il ruolo di correlatore in sede di Commissione di laurea.

Qualora siano soddisfatte le condizioni di cui ai punti precedenti, al conseguimento della laurea specialistica o magistrale, per accedere all'esame di Stato per l'iscrizione nella sezione A dell'Albo, ai sensi dell'art. 42, comma 3, lettera b) del D.Lgs. 139/2005 e dell'art. 6, comma 3 del D.M. 7 agosto 2009, n. 143, almeno un anno di tirocinio deve essere svolto presso lo studio di un professionista iscritto, da almeno cinque anni, nella sezione A Commercialisti dell'Albo.

Art. 3 - Condizioni per l'esonero dalla prima prova dell'esame di Stato per l'accesso alla Sezione A dell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

Hanno diritto all'esonero dalla prima prova dell'esame di Stato per l'accesso alla sezione A dell'Albo coloro che hanno conseguito la laurea specialistica nella classe 84/5 - Scienze economico aziendali - o nella classe 64/5 - Scienze dell'economia, ovvero la laurea magistrale nella classe LM 56 - Scienze dell'economia - o della classe LM 77 - Scienze economico aziendali -, all'esito di un corso di studi realizzato sulla base di una convenzione fra Consiglio dell'Ordine territoriale e Università che soddisfi i requisiti di cui al precedente articolo 2.

Art. 4 - Laurea triennale, laurea magistrale e percorsi di accesso alla professione in ambito europeo

L'accordo tra Ordine territoriale ed Università per l'attuazione dei corsi di laurea per l'accesso alla professione può altresì prevedere, fermi restando i contenuti minimi di cui alla presente convenzione quadro, che i corsi di laurea triennale e i corsi di laurea magistrale disciplinati dalla presente convenzione abbiano contenuti formativi conformi ai contenuti formativi ed alle conoscenze definite da accordi internazionali di cui è parte il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (quali, ad esempio, il progetto Common Content), finalizzati a garantire l'uniformità dei percorsi di accesso alla professione ed in particolare ad assicurare la libera circolazione dei professionisti contabili nell'ambito dell'Unione Europea.

Le Università e gli Ordini territoriali si impegnano ad informare adeguatamente gli studenti, a partire dall'ultimo anno di scuola superiore,

in merito alle offerte formative ed ai percorsi alternativi finalizzati all'accesso alla professione di dottore commercialista ed esperto contabile, evidenziando le differenti opportunità che derivano dai percorsi di studio che integrano i contenuti prescritti negli accordi internazionali di cui è parte il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, finalizzati a garantire l'uniformità dei percorsi di accesso alla professione e ad assicurare la libera circolazione dei professionisti contabili nell'ambito dell'Unione Europea.

Art. 5 - Revisione periodica della convenzione

La presente convenzione quadro verrà periodicamente aggiornata in funzione delle novità legislative introdotte in ambito professionale ed universitario, a livello nazionale ed europeo ed al fine di implementarne l'applicazione presso gli Ordini e gli Atenei.

Roma, 13 ottobre 2010

Il Direttore Generale
della Direzione Generale per
l'Università, lo Studente e il
Diritto allo studio

Il Presidente
del Consiglio Nazionale dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti contabili

5. SCRITTI IN TEMA DI ORGANI DI CONTROLLO

La concezione del dottore commercialista come operatore al servizio di un interesse generale, tutore della trasparenza e del rispetto delle regole, che è sempre stata affermata da Luigi Martino, trova piena applicazione ove ci si riferisca all'attività all'interno degli organi di controllo.

La normativa in questo campo ha subito radicali cambiamenti ed è oggi ancora soggetta a ulteriori modificazioni. La materia è in pieno divenire. Queste modificazioni non toccano peraltro il ruolo che Luigi Martino ha sempre sostenuto che deve essere svolto dal dottore commercialista.

La partecipazione ai collegi sindacali è talora stata sottovalutata. Lo sviluppo delle società di revisione, secondo talune interpretazioni, indicherebbe i limiti dell'attività svolta dai sindaci. Luigi Martino non ha mai condiviso codeste interpretazioni. Al contrario Martino ha sempre evidenziato come l'attività del collegio sindacale andasse ben oltre il semplice controllo contabile e si spingesse al controllo di legittimità e come la partecipazione dei sindaci alle riunioni dei consigli di amministrazione potesse rendere informata ed efficace la loro azione. In coerenza con le norme, ma anche andando oltre ad esse formando le proprie opinioni su un approccio etico e di alta professionalità, Luigi Martino ha sempre teso a valorizzare il ruolo del collegio sindacale. Il controllo è stato interpretato da Martino in primo luogo come garanzia di trasparenza, nella convinzione che la trasparenza stessa sia la prima fondamentale condizione di buon funzionamento del mercato, nel rispetto della concorrenza e della correttezza dei comportamenti.

Il ruolo svolto dagli organi di controllo pone sulla bilancia i loro poteri, da un lato e, dall'altro lato, la loro responsabilità. La legge non sempre ha garantito l'equilibrio fra poteri e responsabilità.

Numerose sono le opinioni che hanno denunciato uno squilibrio, con l'attribuzione di responsabilità che non trovano riscontro in poteri corrispondenti.

Luigi Martino ha dimostrato una certa reticenza a inserirsi in questo dibattito, che spesso ha assunto carattere dialettico. Piuttosto, con un

orientamento etico che sempre ha contraddistinto il suo modo di essere e di operare, ha cercato di cogliere le opportunità che la legislazione offriva, per svolgere al meglio la funzione del controllo sindacale.

Il professionista è chiamato a svolgere al meglio le proprie funzioni e per questo deve essere in primo luogo attento alle occasioni offerte dalla legislazione per qualificare la propria attività; senza con ciò sottovalutare problemi di distorsione che possono ostacolare il regolare e proficuo svolgimento dell'attività stessa.

Problema specifico in cui la visione di Luigi Martino ha trovato occasione per esprimersi è costituito dai “sindaci indipendenti”. La normativa ha cercato di garantire l'indipendenza di giudizio sancendo alcune caratteristiche professionali. Luigi Martino ha sempre ricercato la garanzia dell'indipendenza di giudizio a livello di etica e di professionalità.

I fatti sembrano dare pienamente ragione a Luigi Martino, che ha colto la vera dimensione del problema.

Abbiamo scelto di pubblicare alcuni brani da cui emerge l'orientamento di fondo di Luigi Martino su questo tema.

Il primo documento si intitola “[La disciplina del collegio sindacale a seguito del D.Lgs. 58/98 e la sua possibile evoluzione](#)”.

Si tratta di un testo articolato, che mira a ricostruire un dispositivo legislativo complesso in materia di controllo delle società con azioni quotate nei mercati regolamentati, dando puntuale interpretazione alle modificazioni più significative. Di particolare rilievo è l'accostamento dell'analisi del D.Lgs. con la puntuale descrizione dei progetti di riforma redatti rispettivamente dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri. Questo scritto può essere assunto come testimonianza dell'attenzione sempre data da Luigi Martino ai progetti legislativi che coinvolgevano la professione.

Il secondo documento è intitolato: “[La posizione degli Ordini professionali](#)” e si riferisce all'ampio settore dei controlli nell'ambito della pubblica amministrazione. La posizione che emerge nel testo è l'idea fondamentale di Luigi Martino di avvicinare i settori privato e pubblico, affinché entrambi rispettino il criterio di trasparenza e di piena informazione al pubblico. Si legge nel documento *“ciò senza voler ridurre il problema ad una semplicistica contrapposizione tra sistema privato, visto come una sorta di modello ideale, e quello pubblico, rappresentato da qualche archetipo di cattiva gestione. Invero il confronto lungi dall'essere impostato su questioni astratte e ideologiche, deve essere improntato alla logica del miglioramento”*. Martino giunge a suggerire *“de iure condendo”* un coinvolgimento degli Ordini territoriali nel procedimento di nomina del collegio dei revisori degli enti pubblici al fine

di recidere il legame politico tra i controllori e i controllati.

In questo contesto la proposta di Martino è, come sempre, dal suo punto di vista, semplice e difficile, perché coglie l'aspetto cruciale, il nodo da sciogliere *“mi sono permesso di suggerire una sorta di “decalogo” di comportamenti virtuosi, tali da incentivare, da un lato la trasparenza degli enti erogatori e, dall'altro la consapevolezza del cittadino (...) e in effetti continuo a ritenere che il riferimento al sistema dei controlli societari, così come ridisegnato dal legislatore nel 2003 e ulteriormente modificato nel 2005 per le società quotate, possa costituire un valido punto di partenza per un ripensamento dei meccanismi di controllo nell'ambito della pubblica amministrazione...”*.

Per concretizzare questo orientamento, aspetto cruciale sono l'etica e la professionalità dei controllori: *“ritengo di importanza essenziale il riferimento ai requisiti di onorabilità e professionalità, ma soprattutto di indipendenza, che devono caratterizzare i soggetti deputati ai controlli, siano essi di tipo pubblicistico o privatistico”*.

Il terzo documento è costituito dalla “premessa” al volume di Luigi Martino, Maria Carla Bottini, Valeria Rolfi, **“Gli organi di controllo societario”**, Giuffrè editore, Milano, 2005. Il volume costituisce un compendio ampio ed approfondito di tutta la materia. Si rinvia il lettore alla sua consultazione, essendo il testo disponibile nei circuiti distributivi delle librerie.

Nella stessa logica invitiamo il lettore a consultare il volume, pubblicato anni prima, L. Martino, M. Del Prete, C. Bottini, V. Rolfi, *“Il collegio sindacale”*, Giuffrè Editore, Milano 1996.

5.1 La disciplina del collegio sindacale a seguito del D.lgs 58/98 e la sua possibile evoluzione

5.1.1. La riforma del collegio sindacale introdotta dal D.lgs 58/98. Cenni.

Il D.lgs 24 febbraio 1998, n. 58 ha introdotto profonde modifiche alla disciplina del collegio sindacale delle società con azioni quotate nei mercati regolamentati.

Le novità vanno dalla composizione dell'organo di controllo, alle incompatibilità, ai compiti ed ai poteri attribuiti ad esso attribuiti.

In particolare:

1. la **composizione** del collegio sindacale non risulta più rigidamente disciplinata dalla legge, in quanto è prevista un'ampia

autonomia statutaria, pur nel rispetto dei limiti fissati dal Testo Unico. In particolare l'atto costitutivo può stabilire

- il numero dei membri effettivi e dei membri supplenti (per entrambe le figure non potranno essere inferiori a tre);
- criteri e le modalità per la nomina del presidente del collegio sindacale;
- limiti al cumulo degli incarichi;
- le clausole necessarie ad assicurare che almeno uno dei membri del collegio sindacale sia nominato dalla minoranza. (Nel caso in cui il collegio sindacale sia composto da più di tre membri i sindaci eletti dalla minoranza dovranno essere almeno 2);

2. **le incompatibilità:**

– rimane fermo il divieto già previsto dall'articolo 2399 c.c. di eleggere alla carica di sindaco colui che versi in una delle situazioni previste dall'articolo 2382 c.c.;

– si estendono anche al coniuge, ai parenti e agli affini degli amministratori delle società controllanti, le incompatibilità già previste dall'articolo 2399 c.c. a carico del coniuge, dei parenti e degli affini degli amministratori della società controllata e delle società da quest'ultima controllate;

– vengono ampliate le incompatibilità relative alla presenza di rapporti continuativi di prestazione d'opera retribuita. Risultano, infatti, incompatibili tutti i rapporti di lavoro autonomo o subordinato intrattenuti con la società o con le società che sono da queste controllate o che la controllano.

3. **i compiti:**

– il collegio sindacale è chiamato a vigilare

- a) sull'osservanza della legge e dell'atto costitutivo;
- b) sul rispetto dei principi di corretta amministrazione;
- c) sull'adeguatezza della struttura organizzativa della società per gli aspetti di competenza, del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo contabile, nonché sull'affidabilità di quest'ultimo di rappresentare correttamente i fatti di gestione;

d) sull'adeguatezza delle disposizioni impartite dalla società alle società controllate ai sensi dell'art. 114, comma 2, D.lgs 58/98.

– i sindaci devono assistere oltre che alle riunioni dell'assemblea e del consiglio di amministrazione anche alle riunioni del comitato esecutivo;

– il collegio sindacale deve comunicare alla Consob le irregolarità riscontrate nell'attività di vigilanza

– il collegio sindacale deve esprimere il parere per l’incarico e la revoca dell’incarico alla società di revisione.

Al collegio sindacale, pertanto, non risulta più attribuito il controllo sulla contabilità e sul bilancio di esercizio che è assegnato ora in via esclusiva alle società di revisione iscritte all’Albo Consob ai sensi dell’articolo 155, D.lgs 58/98. In accordo con la ratio delle norme ed in applicazione dell’obbligo di vigilanza sull’osservanza della legge e dell’atto costitutivo, il collegio sindacale conserva, in ogni caso, l’obbligo di vigilare sull’osservanza delle norme procedurali inerenti la formazione del bilancio.

Inoltre pur non dovendo effettuare controlli analitici di merito sul contenuto del bilancio al collegio sindacale compete l’onere di un controllo sintetico-complessivo sulle impostazioni date alla stesso.

A seguito della riforma, inoltre, il collegio sindacale non è più titolare delle seguenti attribuzioni

a) verifiche trimestrali della consistenza di cassa e dell’esistenza dei valori e dei titoli di proprietà sociale ricevuti in pegno, cauzione o custodia;

b) espressione del consenso di cui all’articolo 2426, comma 1, nn. 5 e 6), c.c., per l’iscrizione in bilancio dei costi d’impianto e di ampliamento, dei costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità aventi utilità pluriennale e dell’avviamento;

c) espressione del parere sulla distribuzione degli acconti dividendi (ora attribuito alla società di revisione);

d) controllo delle valutazioni contenute nella relazione dell’esperto nominato per la stima dei conferimenti in natura a seguito di aumenti capitale sociale (ora attribuito alla società di revisione)

e) espressione del parere di congruità del prezzo di emissione delle nuove azioni in caso di esclusione o limitazione del diritto di opzione (ora attribuito alla società di revisione).

4. i poteri:

– i sindaci possono richiedere, anche individualmente, agli amministratori notizie sull’andamento delle operazioni sociali

– i sindaci possono procedere, anche individualmente, ad atti di ispezione e controllo;

– il collegio sindacale può, previa comunicazione al presidente del consiglio di amministrazione, convocare l’assemblea, il consiglio di amministrazione, il comitato esecutivo

– qualora il collegio sindacale abbia il sospetto di gravi irregolarità nell’adempimento dei doveri degli amministratori, può

denunciare i fatti al Tribunale ai sensi dell'articolo 2409 c.c.

La portata delle modifiche introdotte dal Testo Unico è tale da attribuire all'organo di controllo delle società quotate caratteristiche del tutto peculiari.

Infatti, oltre alla sottrazione al collegio sindacale del controllo sulla contabilità e sul bilancio e all'attribuzione al collegio sindacale di maggiori poteri di intervento in presenza di un'amministrazione irregolare della società sottoposta a controllo, si deve segnalare la grande importanza attribuita al collegio sindacale quale centro di un costante flusso di informazioni.

Infatti, il collegio sindacale acquisisce informazioni e dati non solo tramite la partecipazione alle riunioni degli organi sociali, ma anche tramite

- gli amministratori che sono tenuti a fornire tempestivamente al collegio sindacale, ed in ogni caso almeno trimestralmente, sull'attività svolta e sulle operazioni di maggior rilievo informazioni che ad esso giunge dagli amministratori,
- i soggetti preposti al controllo interno che riferiscono di propria iniziativa o su richiesta dei sindaci
- la società di revisione.

Ciò consente al collegio sindacale di svolgere una funzione di controllo concomitante allo svolgimento dell'attività di impresa e non ex post. Le notizie di cui viene a conoscenza non sono rilevanti solo ai fini della sua attività di controllo, ma anche a favore della società di revisione. Questa continua dialettica fra i due organi di controllo deve avere come costante obiettivo il conseguimento di controlli sempre più efficaci ed efficienti a tutela degli interessi non solo dei risparmiatori e dei soci, ma di tutta la collettività.

Le modifiche introdotte dal Testo Unico non devono indurre all'erronea convinzione che si sia voluto, di fatto, svuotare di contenuto l'operato dei sindaci; ciò, del resto, è dimostrato anche dal dettato dell'articolo 159 T.U., che prevede il parere obbligatorio del collegio sindacale sia in occasione della nomina che della revoca della società di revisione, evidenziando la rilevanza dell'organo di controllo interno anche nella scelta dei soggetti che devono occuparsi del controllo contabile.

Appare dunque evidente che le competenze attribuite dal legislatore al collegio sindacale nelle società quotate non sono volte a dequalificare l'organo di controllo, bensì a diversificarlo rispetto a quello delle società non quotate, rendendolo più specializzato.

5.1.2. Il progetto di riforma di controllo legale dei conti del Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti

Il progetto di riforma del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti si fonda sulla distinzione fra società “aperte” e società “chiuse”.

Fra le società “aperte” si individuano

- quelle che fanno appello al pubblico risparmio (società quotate e società con azioni ed obbligazioni diffuse fra il pubblico in misura rilevante, come individuate dal D.Lgs. 58/1998),
- società esercenti attività appartenenti a settori particolari, sottoposte di vigilanza, quali banche, intermediari finanziari e imprese di assicurazione,
- società che per le particolari dimensioni coinvolgono un’ampia platea di soggetti. Tra queste si possono far rientrare le società aventi un capitale sociale di almeno 25 miliardi, ricavi caratteristici per almeno 150 miliardi e n. 250 dipendenti in media.

Nelle società “chiuse” rientrano, invece, le società con pochi soci e che presentano dimensioni limitate, le società a responsabilità limitata, le società cooperative per le quali non sia previsto l’obbligo della certificazione obbligatoria, le società che si finanziano col ricorso ai patrimoni dei soci o al credito bancario e nelle quali di solito si verifica la coincidenza fra proprietà e gestione dell’impresa.

Il progetto di riforma prevede che nelle società aperte debba essere mantenuta la bipartizione prevista dal D.lgs 58/98 fra collegio sindacale da una parte, cui sono attribuiti compiti di controllo amministrativo e di legalità e conferiti incisivi poteri di intervento nei confronti degli amministratori, e società di revisione dall’altra, cui sono attribuiti i controlli sulla regolarità della contabilità e dei bilanci.

Il collegio sindacale dovrebbe essere composto da professionisti qualificati ed indipendenti, che siano in possesso di laurea in discipline economiche o giuridiche, iscritti da alcuni anni in un albo professionale, nonché (almeno per una parte di essi) nel Registro dei Revisori Contabili, e che sono assoggettati alle rigide condizioni di incompatibilità previste dall’art. 149 del T.U. sulla Finanza e dall’art. 39 del Regolamento n. 99/1998.

Il CNDC non ritiene opportuna l’adozione di un modello organizzativo che contempra l’introduzione di un istituto straniero, quale il consiglio di sorveglianza, organo di stampo tedesco del tutto estraneo alla tradizione giuridica italiana. È opportuno che la riforma abbia

l'obiettivo di migliorare l'esistente, facendo tesoro della lunga tradizione che caratterizza il collegio sindacale, nonché dell'ampio bagaglio di conoscenze. Inoltre, non si deve trascurare che spesso i poteri del comitato di sorveglianza si sovrappongono a quelli degli amministratori, vista la possibilità di autorizzare o interdire in maniera penetrante le scelte degli amministratori. Pertanto, il consiglio di sorveglianza rischia di divenire, di fatto il titolare dei poteri di elaborazione delle strategie aziendali, facendo venire meno la sua funzione di controllo.

Qualora, proprio si volesse introdurre, a scelta delle singole società aperte, un organo come il consiglio di sorveglianza, con compiti di controllo amministrativo analoghi a quelli dei sindaci e con in più il potere di rilasciare autorizzazioni al compimento di una serie di atti di "alta amministrazione", dovrebbero essere previsti per i membri di tale organo requisiti di professionalità non inferiori a quelli dei sindaci; in quanto i compiti che esso dovrebbe svolgere richiedono una cultura economica e contabile (oltre che giuridica), una esperienza nei controlli amministrativi ed una conoscenza dei problemi di gestione delle imprese analoghe a quelle che si richiedono ai sindaci.

Nelle società chiuse dove si riscontra non solo un problema di attendibilità e correttezza del bilancio; bensì anche problemi di correttezza della gestione e di puntualità nell'adempimento dei doveri previsti dalle leggi fiscali e previdenziali, è necessario che vengano svolti, a tutela di interessi generali e non solo dei soci, sia controlli di natura sia contabile che amministrativa.

Il progetto prevede che non vi sia alcuna necessità di sostituire l'attuale collegio sindacale con altri organi; e che sia, invece, opportuno

- accentuarne l'indipendenza e la qualificazione professionale, specie nelle società di maggiori dimensioni,
- aumentare i poteri d'intervento dei sindaci nei confronti degli amministratori.

Il collegio sindacale deve rimanere il titolare sia dei controlli amministrativi che contabili e, data la natura dei compiti di controllo, si ritiene necessario il mantenimento requisito di professionalità previsto dal codice civile: cioè l'iscrizione nel registro dei revisori contabili.

Per ciò che riguarda i poteri, è opportuno che, almeno nei confronti delle società chiuse di maggiori dimensioni, vengano applicate al collegio sindacale alcune delle disposizioni previste dal T.U. n. 58/1998, come le seguenti:

- a. l'obbligo di assistere alle riunioni del comitato esecutivo, se istituito;

b. l'obbligo dell'amministratore unico o del consiglio di amministrazione di presentare ai sindaci con cadenza almeno trimestrale, periodiche relazioni informative sull'attività svolta e sulle operazioni di maggior rilievo o in potenziale conflitto di interessi;

c. la facoltà di richiedere agli amministratori (da parte di singoli sindaci) notizie sull'andamento delle operazioni sociali o su determinati affari;

d. il potere del collegio sindacale di convocare l'assemblea dei soci, il consiglio di amministrazione, il comitato esecutivo e di avvalersi di dipendenti della società per l'espletamento delle proprie funzioni;

e. il potere di presentare denuncia al tribunale contro gli amministratori, ai sensi dell'art. 2409 Cod. Civ.

Nelle società chiuse più piccole, con dimensioni inferiori a determinati parametri, il controllo potrebbe essere svolto anche da un solo sindaco-revisore al quale sono attribuiti tutti i controlli sia di natura contabile che amministrativa.

Il progetto prevede che l'estensione alle società chiuse delle disposizioni del Decreto Draghi relative alla certificazione obbligatoria dei bilanci ad opera di società di revisione iscritte all'albo CONSOB debba ritenersi inopportuna per le seguenti ragioni:

- le dimensioni ridotte delle imprese interessate;
- trattandosi in maggioranza di piccole imprese, con pochi dipendenti ed una limitata struttura patrimoniale, che non sono in grado di sostenere i costi di due organi di controllo;
- nelle realtà aziendali minori il Collegio dei Revisori Contabili è in grado di svolgere correttamente tutti i controlli, contabili ed amministrativi.

5.1.3. Il progetto di riforma di controllo legale dei conti del Consiglio Nazionale Ragionieri

Il progetto di riforma si sofferma sull'esame dei seguenti punti.

a. soggetti sottoposti al controllo della contabilità e dei bilanci d'esercizio e consolidati – disciplina dell'attività di revisione.

Sono sottoposte a revisione contabile obbligatoria, effettuata da un soggetto esterno alla società,

- le società per azioni,
- le società in accomandita per azioni,

- le società a responsabilità limitata,
- le società cooperative,
- le società consortili
- le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice, gli imprenditori commerciali individuali che siano destinatari di contributi pubblici o agevolazioni comunque denominate. In tale caso il controllo dovrebbe essere effettuato a partire dall'esercizio in cui viene erogato il finanziamento pubblico, fino al terzo esercizio successivo a quello in cui è avvenuta l'ultima erogazione del contributo.

I soggetti preposti alla revisione contabile dovrebbero essere i soggetti iscritti nel registro dei revisori contabili, salve le disposizioni del D.lgs 58/98 il quale prevede che l'incarico di revisione contabile nelle società con azioni quotate, nelle società controllate da società quotate e nelle società con azioni ed obbligazioni diffuse in maniera rilevante fra il pubblico debba essere affidato a società di revisione iscritte all'Albo Consob.

Nelle società di capitali, nelle società cooperative e nelle società consortili il controllo deve essere affidato a società di revisione iscritte nel registro dei revisori contabili composte da almeno tre soci.

Rispetto a quanto previsto oggi dal D.lgs 58/98 non sono previsti limiti alla durata dell'incarico e alla possibilità di rinnovarlo allo stesso soggetto.

b. Redazione e pubblicazione del bilancio da parte delle società commerciali di persone e degli imprenditori individuali.

Il progetto prevede l'estensione degli schemi di bilancio dettati per le S.p.A. e dei criteri di valutazione a tutti gli imprenditori commerciali diversi dai piccoli imprenditori.

Si renderebbero applicabili gli articoli del codice civile dal 2423 al 2427, nonché l'articolo 2435 bis.

c. Incompatibilità del revisore contabile esterno.

Al fine di individuare le incompatibilità del revisore contabile si deve far riferimento agli articoli 39 e 40 del DPR 6 marzo 1998, n. 99, pur modificando in parte le norme di cui alle lettere c) e d) dell'articolo 39 al fine di individuare situazioni di incompatibilità in relazione all'oggetto dei servizi professionali offerti al soggetto sottoposto al controllo, diversi dalla revisione contabile.

d. Rapporti fra revisore contabile esterno e collegio sindacale.

Vengono completamente sottratti al collegio sindacale i controlli di natura contabile e sul bilancio. Tuttavia i sindaci potranno e dovranno, quando abbiano notizia di fatti meritevoli di approfondimento, effettuare verifiche e ispezioni sui libri sociali, sui documenti e sulle scritture contabili al fine di evitare che siano poste in essere operazioni pregiudizievoli per l'integrità del patrimonio sociale.

È necessario così come previsto nel testo Draghi che vi sia un costante scambio di informazioni fra collegio sindacale e società di revisione.

e. Rapporto al Pubblico Ministero.

Nel caso in cui il revisore, nello svolgimento della sua attività, abbia notizia di fatti penalmente rilevanti è obbligato a riferirli al Pubblico Ministero.

f. Riforma del collegio sindacale. Nomina e composizione.

La presenza del collegio sindacale è prevista obbligatoriamente nelle

- società per azioni,
- nelle società cooperative.

Il collegio sindacale dovrebbe essere, invece, facoltativo nelle società a responsabilità limitata e assente nelle società di persone.

In sintesi il collegio sindacale, titolare dei controlli sulla gestione, non è previsto nelle società a ristretta base sociale in cui amministratori e soci coincidono o sono legati da rapporti di parentela. In tali situazioni la presenza del collegio sindacale sarebbe ingiustificata stante l'assenza della terzietà degli amministratori rispetto ai soci.

g. Riforma del collegio sindacale. Requisiti dei sindaci.

Il progetto prevede che i sindaci debbano essere scelti tra gli iscritti nel registro dei revisori contabili.

h. Riforma del collegio sindacale. Funzioni e poteri.

Il progetto prevede che il collegio sindacale vigili sul funzionamento della società e sulla gestione dell'impresa sociale da parte degli amministratori al fine di tutelare la conservazione del patrimonio sociale.

Vengono estesi al collegio sindacale i nuovi poteri previsti dal D.lgs 58/98.

i. Riforma del collegio sindacale. Responsabilità.

Il progetto prevede che il sindaco sia tenuto a svolgere diligentemente la sua funzione di vigilanza sulla gestione nell'interesse della società. Pertanto i suoi comportamenti attivi o omissivi potranno dar luogo a responsabilità soltanto ove si verifichi un danno patrimoniale per la società.

5.1.4. Il progetto di riforma dell'ASSIREVI

L'ASSIREVI ritiene che ai revisori debba essere riservato il controllo, in via continuativa, durante l'esercizio della regolare tenuta della contabilità e a fine esercizio della corretta redazione del bilancio. Il controllo sull'amministrazione, invece, dovrebbe essere affidato al collegio sindacale.

Per l'ASSIREVI il revisore esterno deve poter essere scelto liberamente fra gli iscritti al registro dei revisori contabili e può essere sia una persona fisica sia una società.

L'Assirevi chiede, inoltre di modificare l'oggetto sociale delle società di revisione (art. 6, D.lgs 88/92), in quanto essendo le società di revisione di fatto delle società professionali devono essere libere di inserire nel loro oggetto sociale tutte quelle attività di consulenza proprie dei dottori commercialisti e dei ragionieri.

5.2. La posizione degli Ordini professionali

“Controlli e pubblica amministrazione”: la questione è di comprovata rilevanza.

È evidente a tutti l'inadeguatezza dell'attuale sistema dei controlli, dimostratosi inefficiente nel perseguire gli obiettivi istituzionalmente posti, in particolare quello della trasparenza e dell'efficienza.

Al termine dell'incontro sugli Enti pubblici e sul settore non profit dello scorso novembre, mi sono permesso di suggerire una sorta di “decalogo” di comportamenti virtuosi, tali da incentivare, da un lato, la trasparenza degli enti erogatori e, dall'altro, la consapevolezza del cittadino. In cima alla lista dei comportamenti richiesti all'ente vi è l'adozione di una governance corretta e ispirata alle *best practice* che si

stanno consolidando per gli enti privati. E in effetti, continuo a ritenere che il riferimento al sistema dei controlli societari, così come ridisegnato dal legislatore del 2003 e ulteriormente modificato nel 2005 per le società quotate, possa costituire un valido punto di partenza per un ripensamento dei meccanismi di controllo nell'ambito della p.a. dando per acquisito quale zoccolo duro ai vincoli previsti dal dettato normativo.

Ciò senza voler ridurre il problema ad una “semplicitistica contrapposizione tra sistema privato, visto come una sorta di modello ideale, e quello pubblico, rappresentato da qualche archetipo di cattiva gestione”⁽¹⁾. Invero il confronto, lungi dall'essere impostato su questioni astratte e ideologiche, deve essere improntato alla logica del miglioramento, attraverso l'analisi critica dei casi concreti e la comparazione con i soggetti che hanno conseguito le migliori performance.

In tale ottica ritengo di importanza essenziale il riferimento ai requisiti di onorabilità e professionalità, ma soprattutto di indipendenza, che devono caratterizzare i soggetti deputati ai controlli, siano essi di tipo pubblicistico o privatistico. In materia di governance delle società quotate, il legislatore si è già mosso in tale direzione, accentuando i poteri dell'organo di controllo e inasprendo al contempo le norme relative ai requisiti e alle incompatibilità dei suoi componenti.

È senz'altro vero che la “rivisitazione” del settore dei controlli societari si è resa necessaria alla luce degli avvenimenti che hanno travolto il nostro mercato finanziario negli ultimi anni. Ma ciò che preme evidenziare in questa sede è piuttosto la logica ispiratrice dell'intervento legislativo di modifica del T.U.F.: una corretta gestione dell'impresa non può prescindere dalla salvaguardia dei diritti dei terzi, specie se questi ultimi rappresentano il risparmio diffuso. L'impresa ha bisogno di capitali e il capitale (quindi il risparmiatore) ha bisogno di “regole del gioco” trasparenti ma, soprattutto, effettivamente applicate. Solo la conciliazione di tali esigenze può rendere realmente possibile lo sviluppo dell'imprenditorialità nel Paese.

Occorre ora trasportare questo ragionamento nell'ambito del settore pubblico, senza trascurare le diverse finalità e il differente contesto nell'ambito del quale operano le aziende pubbliche.

⁽¹⁾ Così S. POZZOLI, *Il controllo dell'ente locale*, in *Enti locali e sistema dei controlli*. Riflessioni e proposte, Milano, 2007, 1 ss.

Tanto l'articolazione dei controlli quanto il ruolo dei revisori all'interno della p.a. sono stati descritti in maniera ineccepibile dagli esperti che mi hanno preceduto. Mi limiterò ad osservare che dal quadro delineato emerge un sistema che, seppur esistente a livello formale, di fatto si è dimostrato inefficace. Al riguardo mi pare assolutamente necessario ribadire la condivisibile opinione emersa, che l'approccio al problema non possa essere di tipo esclusivamente normativo, ma debba piuttosto essere rivolto all'effettiva realizzazione del dettato di legge. Quindi non solo controllo giuridico formale ma soprattutto controllo sostanziale di tutela, efficacia e efficienza degli azioni e conseguente automatica e continua interazione con l'organo di governo. In tale ottica appaiono senz'altro corretti interventi volti al monitoraggio continuo dell'implementazione dei sistemi richiesti, nonché all'introduzione di elementi di trasparenza e di concorrenza all'interno del settore pubblico⁽²⁾.

Ma vi è di più. Applicando al settore pubblico il ragionamento in precedenza seguito con riferimento ai controlli societari, emerge la assoluta necessità di riqualificare il ruolo dei revisori degli enti locali, rafforzandone gli aspetti relativi alla professionalità e all'indipendenza. Questi aspetti, in particolare, devono essere oggetto di attenta riflessione da parte dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, direttamente coinvolto in quanto annovera tra le proprie fila soggetti potenzialmente interessati allo svolgimento delle funzioni in commento. In tal senso, ben vengano le iniziative volte a suggerire soluzioni quali la formazione obbligatoria specifica per gli iscritti all'Ordine che vogliano svolgere la funzione di revisione negli enti locali o, meglio ancora, finalizzate all'istituzione di un registro specifico per i revisori pubblici, con tanto di requisiti di accesso e di permanenza. Proposte, queste, suggerite dal Consiglio Nazionale della nostra categoria: il che è indice di un sempre maggiore interesse della professione giuridico - contabile verso le problematiche di rilievo eminentemente pubblicistico.

De iure condendo, volendo incidere ancor più profondamente sull'effettività e sull'efficacia dei controlli, si potrebbe poi ipotizzare un coinvolgimento degli Ordini territoriali nel procedimento di nomina dei collegi dei revisori. Non è certo necessario soffermarsi lungamente sui possibili benefici che potrebbero derivarne in termini di indipendenza del revisore e, dunque, di qualità dei controlli. Recidere il legame tra

⁽²⁾ S. POZZOLI, *op. cit.*, 9.

controllore e controllato, affidando la nomina di almeno uno dei componenti del collegio ad un soggetto terzo, potrebbe essere una delle vie percorribili per conseguire il più volte dichiarato obiettivo di restituire trasparenza ai controlli sugli enti locali.

Quanto detto finora, e con ciò mi accingo a concludere, non può prescindere da una valutazione di tipo più ampio, legata al sistema sociale nell'ambito del quale si inseriscono le regole che disciplinano il controllo giuridico-contabile: il sistema dei valori, infatti, è elemento indispensabile per un buon funzionamento dei controlli. Al riguardo, cito la significativa affermazione del prof. Pezzani: “se non vi è piena condivisione dei valori alla base del corretto sviluppo della società, le regole giuridiche e contabili saranno spesso disattese”⁽³⁾.

5.3. Gli organi di controllo societario⁽⁴⁾

Fino agli inizi degli anni settanta il controllo nelle società, anche aperte al mercato, era affidato esclusivamente al collegio sindacale.

Un organo di controllo esistente sostanzialmente solo in Italia che, almeno sotto il profilo legislativo, aveva significativi punti di forza e alcune criticità.

In pratica il controllo effettivo era quasi inesistente.

Ritengo sia interessante soffermarsi su tali aspetti, in quanto essi, rappresentano la storia e possono esserci utili da un lato per meglio comprendere le nuove norme e dall'altro per verificare, se il percorso evolutivo intrapreso, sia stato fin qui quello giusto e quali siano gli ostacoli da rimuovere per rendere effettivo ed efficace il controllo.

Punti di forza legali del collegio sindacale

1. Separazione netta tra chi gestisce e chi controlla.
2. Previsione di un controllo a 360 gradi (art. 2403 c.c.):
 - controllo sull'amministrazione;
 - vigilanza sull'osservanza della legge e dell'atto costitutivo;
 - accertamento della regolare tenuta della contabilità;

⁽³⁾ F. PEZZANI, *Debito pubblico. Questione morale*, in *La Stampa*, 17 gennaio 2008, 45.

⁽⁴⁾ L. MARTINO, *Premessa*, in L. MARTINO, M. DEL PRETE, M.C. BOTTINI, V. ROLFI, *Gli organi di controllo societario*, Giuffrè Editore, Milano 1996, 1-10.

– accertamento della correttezza e della conformità del bilancio.

3. Poteri ispettivi individuali.
4. Potere di chiedere informazioni anche su singoli atti agli amministratori.

Punti critici legali del collegio sindacale

1. Limitata (quasi nulla) competenza professionale richiesta: almeno un membro effettivo ed un supplente dovevano essere iscritti, entro determinati limiti di capitale, in uno degli albi professionali previsti dalla legge, oltre determinati limiti di capitale, nel ruolo dei revisori ufficiali dei conti. Per gli altri membri non erano necessari requisiti professionali. L'iscrizione al ruolo dei RUC era possibile anche per chi dimostrasse di aver esercitato l'attività di componente di un collegio sindacale per 10 anni.

2. Nomina assembleare con conseguente effettiva mancanza di indipendenza.

3. Compensi lasciati alla decisione dell'assemblea con la conseguenza che essa aveva di fatto libera scelta sulla qualità dei controllori e dei controlli.

4. Possibilità di numero illimitato di incarichi.

5. Impossibilità di compiere atti d'ispezione e comunque informative dirette nelle società partecipate.

6. Incertezza negli strumenti di salvaguardia effettivamente utilizzabili dal collegio: sostanzialmente l'unica arma era quella di convocare l'assemblea e solo al verificarsi di particolari condizioni (omissioni da parte degli amministratori – art. 2406 c.c., denuncia di fatti censurabili da parte di almeno il 5% dei soci – art. 2408 c.c.).

7. Responsabilità solidale con gli amministratori per cui se il collegio rileva dei comportamenti censurabili degli amministratori solo a cose fatte, piuttosto che correre il rischio di andare incontro a gravi problemi di responsabilità, può essere indotto ad agevolare la copertura del comportamento scorretto.

Cenni storici

Il sistema imprenditoriale italiano era al tempo, ed in gran parte è ancora oggi, un sistema basato su piccole imprese e piccoli imprenditori con grande flessibilità ma modesta organizzazione e solo in piccola parte

composto da un limitato numero di grandi società o gruppi, controllate da un ristrettissimo numero di famiglie, sovente collegate fra loro.

La cultura finanziaria era tendente allo zero.

In tale situazione, i punti di criticità hanno trovato terreno fertile, vanificando completamente gli aspetti veramente positivi che facevano di tale istituto, almeno come costruzione giuridica, un unicum nel mondo. I compiti previsti e la separazione dei ruoli a nulla servirono, essendo essi affidati a soggetti in parte scarsamente preparati, in parte «dipendenti» dagli amministratori stessi.

La riforma del 1974 non ha rimosso i punti critici sopra evidenziati, anzi non ha modificato le norme che regolavano il collegio sindacale, ma ha previsto per le società quotate un controllo contabile esterno da parte di una società di revisione.

Tale modifica normativa non ha affrontato per nulla i problemi esistenti; tuttavia anch'essa aveva dei pregi e dei difetti.

L'inserimento delle società di revisione, da una parte, ha consentito di importare in Italia la cultura del controllo contabile allora poco presente, dall'altra, ha affidato il controllo contabile ad un numero ristretto di soggetti.

Soggetti con cultura e tradizione imprenditoriale e quindi molto pragmatici, che hanno utilizzato la revisione quale grimaldello per proporre ed ottenere, con strutture ad esse collegate, ogni tipo di consulenza aziendale, organizzativa, finanziaria, societaria, fiscale, ecc., con la conseguenza di perdere anch'essi, man mano che i loro affari crescevano, indipendenza nei confronti dei controllati che affidavano loro questi incarichi.

Inoltre, è stato creato un mostro con due teste in cui convivevano, sovente senza mai incontrarsi, due soggetti che, nei fatti, svolgevano funzioni sovrapposte.

Il D.Lgs. 88/92 che ha recepito l'ottava direttiva CEE ha trasformato il vecchio ruolo dei RUC in albo dei revisori contabili, prevedendo a regime una specifica e significativa preparazione per l'accesso. Ha tuttavia salvaguardato i diritti acquisiti, per cui oggi si è in presenza di un albo misto in cui convivono soggetti che hanno acquisito il titolo senza alcuna cognizione tecnica e soggetti con elevata preparazione ed esperienza. È stata conseguentemente vanificata almeno in parte, per quanto attiene la preparazione effettiva, la previsione che l'intero collegio fosse composto da revisori contabili. Per qualificare definitivamente il titolo di revisore saranno quindi necessari ancora alcuni lustri. Non è stato pertanto del tutto risolto il problema della scarsa preparazione.

Alla fine degli anni ottanta, la crescita e il consolidarsi del sistema imprenditoriale unito alla riduzione del rendimento dei titoli di Stato ha visto affacciarsi timidamente il cittadino italiano in Borsa. Non era quindi più rinviabile la riforma delle lacunose norme che sovrintendevano la materia finanziaria.

Nel 1998, dopo un lungo periodo di gestazione, vide la luce la legge 58/98, nota come legge Draghi o TUF, che operò una più precisa ripartizione di competenze tra il collegio sindacale e la società di revisione. Essa attribuì infatti al primo, la funzione di vigilanza sulla gestione e alla seconda, il controllo contabile. La riforma del '98, anche se non ha affrontato in modo determinato i problemi esistenti, rappresenta una pietra miliare per quanto attiene il collegio sindacale in quanto:

- ha previsto una più adeguata professionalità;
- ne ha qualificato in maniera più precisa le funzioni;
- ha conseguentemente inserito, per la prima volta, il concetto di controllo interno;
- ha previsto la nomina di un sindaco da parte delle minoranze;
- gli ha attribuito il potere di denuncia al Tribunale di gravi irregolarità commesse dagli amministratori;
- lo ha posto al centro del flusso informativo necessario per un adeguato controllo: amministratori, soci, società di revisione, controllo interno, Consob.

Il TUF è però ben lungi dal risolvere i problemi effettivamente esistenti nell'area del controllo, anche se ha sicuramente influito nel sensibilizzare gli attori sulla improcrastinabile necessità di affrontare con serietà i problemi connessi all'efficienza e all'efficacia del controllo delle strutture organizzative e alla corretta e tempestiva informazione del mercato, e ha dato un forte impulso alla Consob che ha utilizzato in maniera più ampia i poteri di regolamentazione ad essa attribuiti dalla legge.

Il nuovo vento fu recepito da Borsa SpA che è intervenuta con il codice di autodisciplina, anch'esso molto importante perché fornisce, tra l'altro, la definizione di controllo interno mutuandolo dalla migliore pratica internazionale. Fra tanti aspetti positivi, il codice di autodisciplina in materia di controlli, proprio per seguire, forse al di là del dovuto, la prassi internazionale, ha previsto la necessità di istituire il comitato per il controllo interno costituito da amministratori non esecutivi. Prima della rivisitazione del codice, avvenuta nel luglio 2002, la situazione creatasi era paradossale in quanto la Borsa, fra le attribuzioni del comitato, prevedeva la «valutazione dell'adeguatezza del sistema di controllo interno» compito specificamente attribuito dalla legge al collegio sindacale.

Con le modifiche del 2002 la Borsa ha meglio precisato i contenuti dell'attività del comitato, ma la possibile sovrapposizione di funzioni permane, soprattutto per quanto attiene la percezione che ne hanno i soggetti controllati, con significativa perdita di autorevolezza del collegio, che di tale ulteriore problema non aveva proprio bisogno.

La giovane riforma del diritto societario, per certi aspetti, compie dei passi avanti in quanto mutua, in materia di controllo, dalle previsioni del TUF. L'intervento del legislatore in materia di tutela dei soci, ove del caso, del pubblico risparmio e dei terzi in genere, è da considerarsi positivo.

All'organo di controllo, collegio sindacale o altro che sia, si danno poteri e competenze più penetranti che in passato.

Viene esplicitato il dovere di vigilare sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile.

Vengono altresì conferiti i poteri di denuncia al tribunale previsti dall'articolo 2409 c.c.

Gli amministratori hanno, anche individualmente, un maggior obbligo di informativa nei confronti dell'organo di controllo.

Per altri aspetti la riforma complica un quadro già di per sé non molto ordinato.

Come detto all'inizio, il modello latino ha la grande forza di separare in maniera netta la responsabilità della gestione da quella del controllo.

Separazione che non appare per niente netta negli altri due modelli:

– nel sistema dualistico è il consiglio di sorveglianza che nomina chi amministra e quindi ne ha la responsabilità, ma ancora di più è anche l'organo che ha, sia il compito di controllare la gestione, sia quello di approvare il bilancio;

– nel sistema monistico, il comitato per il controllo sulla gestione è composto da una parte degli amministratori, che pur se non operativi, sono gli stessi che votano per approvare le strategie, le tecniche e i singoli atti gestori.

Si è sostanzialmente generata una sorta di schizofrenia legislativa in cui è vero tutto e il contrario di tutto.

Basti pensare:

– che i componenti il collegio sindacale *non* possono essere Amministratori della Società;

– che i componenti del comitato per il controllo sulla gestione *devono* invece essere amministratori ed hanno le stesse funzioni di controllo del collegio sindacale, con la rilevante differenza che l'organo in questo caso è nominato dal Consiglio di Amministrazione fra i suoi componenti (e

non dall'Assemblea). È vero che non possono essere amministratori esecutivi, ma è altrettanto vero che partecipano in maniera attiva alla formazione delle decisioni del consiglio d'amministrazione relative alla conduzione dell'attività d'impresa;

– che nel sistema dualistico, avviene esattamente il contrario.

Rispetto al modello monistico, il consiglio di sorveglianza è eletto dall'assemblea ed è questo che nomina il consiglio di gestione. Si verifica così che i soggetti deputati al controllo nominano i gestori, controllano l'amministrazione, e approvano il bilancio.

In effetti al collegio sindacale delle SpA «chiuse» può essere, per statuto, in deroga alla previsione generale, affidato il controllo legale dei conti, mentre agli organismi di controllo alternativi tale possibilità è preclusa.

Sembra poter giungere alla conclusione che le garanzie di indipendenza siano ritenute necessarie dal nostro legislatore solo per il collegio sindacale in quanto ad esso può in alcuni casi essere attribuito il controllo legale dei conti, mentre non hanno alcun rilievo per i controlli affidati agli altri organi interni di controllo.

Ed è invero molto strano che non si ritenga necessaria la salvaguardia dell'indipendenza per l'organo (comitato per il controllo sulla gestione o consiglio di sorveglianza) cui sono affidati controlli sostanziali e rilevanti che hanno sicuramente una portata più generale rispetto al controllo legale dei conti.

Peraltro, per il collegio sindacale, sono previste specifiche professionalità: un membro (ed un supplente) deve essere iscritto al Registro dei Revisori Contabili, gli altri componenti, se non iscritti a tale Registro, devono essere scelti fra gli iscritti ad un Albo Professionale, o fra i Professori Universitari di ruolo, in materie economiche o giuridiche.

Per gli organismi alternativi è previsto solamente l'obbligo che un membro sia revisore contabile.

Ciò vuol dire che a fronte di controlli aventi le stesse finalità, la legge considera necessarie apposite professionalità se chi esegue tali controlli è il collegio sindacale, non ritiene viceversa necessaria alcuna professionalità se i controlli sono eseguiti dagli organismi alternativi.

Per l'assenza a due consigli d'amministrazione (o comitati esecutivi) o all'assemblea, nel caso del collegio sindacale il componente decade se non partecipa senza giustificato motivo, negli altri casi non vi è tale previsione.

Questo per fermarci alle principali differenze, ma ve ne sono molte altre (quali ad esempio, il fatto che il consiglio di sorveglianza non può avvalersi di dipendenti e ausiliari, ovvero non ha i profili di incompatibilità

previsti per il collegio e il comitato per il controllo sulla gestione, basati sui legami di coniugio, parentela e affinità con i componenti l'organo amministrativo, ecc.), per cui appare giustificato sostenere che il legislatore ha previsto precisi vincoli legali per il collegio sindacale, mentre ha lasciato ampia autonomia per gli organismi alternativi.

Nel caso delle S.p.A. «chiuse», per le stesse tipologie sono possibili caratteristiche di controlli del tutto diverse. Non è possibile giustificare razionalmente tale scelta se l'utilizzo dei tre metodi resta indiscriminato.

Una così marcata differenziazione di caratteristiche si giustificerebbe se vi fosse la previsione legale dei limiti e delle condizioni che rendono alternativamente possibile l'utilizzo dei diversi modelli. Così, ad esempio, quello dualistico appare connesso a società per azioni con azionariato familiare, mentre quello classico più aderente a società con azionariato diffuso.

La rettifica del D.Lgs. 58/98 intervenuta a cura del D.Lgs. 37/2004, si è resa necessaria per recepire nel TUF le novità della riforma societaria. Tali modifiche hanno, per le società quotate stemperato le differenze previste in via ordinaria per gli organi di controllo nei tre modelli, riconducendoli all'equivalenza per quanto attiene la professionalità e le incompatibilità, ma poco ha potuto fare per le effettive funzioni, per cui si perde, anche per le quotate:

- la netta separazione dei ruoli fra chi amministra e chi controlla,
- l'univocità dei compiti dei controllori, che risultano differenti a seconda del modello; anzi nelle quotate le differenze si ampliano: ad esempio la modifica all'art. 149, che disciplina i doveri dell'organo di controllo, prevede che al comitato per il controllo sulla gestione sia affidato solo il controllo sull'adeguatezza delle disposizioni impartite dalle società alle società controllate, escludendo quindi il rispetto dei principi di corretta amministrazione e l'adeguatezza della struttura amministrativa e di controllo che per le società non quotate è espressamente prevista anche in tale modello.

Si sono quindi indeboliti due dei più importanti punti di forza del sistema dei controlli italiano.

A questo punto è il caso di verificare se i numerosi interventi normativi hanno almeno rimosso le criticità all'inizio elencate.

1. Per quanto attiene la *competenza professionale* sono stati fatti sensibili passi avanti, anche se la professionalità sarà garantita solo quando saranno cessati i nefasti effetti generati dalla salvaguardia dei diritti acquisiti da parte dei RUC.

2. *Nomina assembleare* con conseguente effettiva mancanza di

indipendenza. L'unica timida e poco efficace modifica è la previsione del TUF della nomina di un sindaco da parte delle minoranze. Eppure questo è l'aspetto più rilevante e irrinunciabile se si vuole conferire effettiva indipendenza e autorevolezza al controllo. È necessario che l'organo di controllo nelle società aperte al mercato dei capitali di rischio non sia nominato né dall'assemblea, né tanto meno da parte dell'organo amministrativo. Criticabile appare la proposta che sia la Consob o altro organismo pubblico a provvedere alla nomina: infatti nel primo caso si ha una sovrapposizione di funzioni che non dà certo garanzie di buon funzionamento del sistema, nel secondo caso si corre il rischio di politicizzare il controllo, o comunque di renderlo strumentale ad un potere terzo. Per garantire effettivamente l'indipendenza nelle società e nei gruppi quotati l'organo di controllo dovrebbe essere oggetto di estrazione a sorte, fra una rosa di soggetti di elevatissima specializzazione, in qualsiasi altro caso l'indipendenza è minata. Nelle S.p.A. «chiuse» e nelle s.r.l. è invece corretto che la nomina resti affidata alla volontà dei soci.

3. *Compensi lasciati alla decisione dell'assemblea.* Le tariffe professionali hanno previsto dei compensi inderogabili commisurati alle dimensioni della società, ma sotto il profilo normativo nulla è cambiato. È necessario che la misura dei compensi sia determinata in maniera inderogabile, affidando l'incarico alla Consob o ad altro soggetto che possa predisporre un tariffario che tenga conto dei molteplici aspetti e che provveda al suo aggiornamento con tempestività. Solo così si evita di comprimere la qualità dei controllori e dei controlli.

4. *Possibilità di numero illimitato di incarichi.* Un notevole passo avanti è stato fatto con il TUF che per le società quotate ha previsto la limitazione del numero degli incarichi. Tale previsione dovrebbe essere generalizzata.

5. *Impossibilità di compiere atti d'ispezione e comunque informative dirette nelle società partecipate.* Un sensibile miglioramento è stato fatto in generale per quanto attiene l'interscambio informativo e la possibilità di acquisire cognizioni dirette nell'ambito della società. Un notevole passo avanti è disciplinato dalla recente modifica del TUF, laddove è prevista (art. 151, 2° c.) la possibilità per l'organo di controllo di interagire con i corrispondenti organi delle società controllate in merito ai sistemi di amministrazione e controllo ed all'andamento generale dell'attività sociale. A tali previsioni dovrebbero presto aggiungersi quelle contenute nel disegno di legge di riforma del sistema di tutela del risparmio che disciplina la trasparenza delle società estere. È infatti questa la lacuna più consistente nel sistema dei controlli. Prima il caso Enron e dopo il caso

Parmalat, hanno evidenziato che la pericolosità dei gruppi cresce con il crescere del numero delle società, soprattutto quando si tratta di quelle residenti in paradisi fiscali. All'organo di controllo della casa madre è infatti oggi impedito un controllo diretto sulle società partecipate; esso può avvalersi delle informazioni che provengono dall'organo di controllo contabile che, nei casi sopra detti, si è rivelato inattendibile. In una società l'organo di controllo che voglia fare il proprio mestiere può essere neutralizzato mediante la creazione di un'altra società, che peraltro può non avere l'obbligo di un corrispondente organo di controllo. Questo problema deve essere risolto con immediatezza.

6. *Incertezza negli strumenti di salvaguardia* effettivamente utilizzabili dal collegio. Tale problema è stato in gran parte rimosso sia dal TUF sia dalla riforma del diritto societario. Basti pensare alla prevista possibilità che il collegio denunci al Tribunale gli amministratori in presenza di fatti censurabili.

7. *Responsabilità solidale con gli amministratori* per cui nel post-factum si agevola la copertura. Nulla è stato fatto: è invece importante rimuovere tale problema arrivando a prevedere una limitazione della responsabilità dei controllori, perché, solo così, eventuali errori od omissioni nel controllo possono essere immediatamente sanati, conoscendo l'onere cui si va incontro.

Considerazioni

Molto è stato fatto, ma non è ancora sufficiente, in quanto numerosi sono gli aspetti veramente significativi che non sono stati per nulla modificati, così come alcuni aspetti fortemente positivi sono stati diluiti. Sono certo che consistenti passi si faranno, sia per quanto attiene l'organo interno, sia per quanto riguarda i revisori.

Un penetrante effettivo controllo sull'attività sociale e sull'informazione societaria non transita necessariamente attraverso una pletora di organismi che si rimpallano funzioni e responsabilità, ma più logicamente, le garanzie aumentano, se per il controllo a tutto tondo ci si affida ad un unico organismo, comunque lo si voglia chiamare, interno o esterno che sia adeguato nell'indipendenza, nei doveri, nei poteri, nella struttura e nella professionalità.

In sostanza occorrerebbe pensare, soprattutto nelle società che si rivolgono al mercato dei capitali di rischio, al «sorteggio» di un organismo di controllo che operi a capo di un'organizzazione e agisca come un vero e proprio «amministratore delegato» al controllo.

Fin qui la storia, le analisi, le speranze, le proiezioni, da questo momento ci occuperemo di come affrontare, in maniera compiuta con professionalità ed attenzione, il lavoro di controllo cui dovranno attendere i professionisti dell'area.

6. SCRITTI IN TEMA DI DIRITTO TRIBUTARIO

Uno dei compiti più delicati dell'attività del dottore commercialista è l'assistenza alla clientela negli adempimenti fiscali. Questo compito è sempre più difficile, per la crescente complessità della normativa fiscale sia nazionale che internazionale.

I problemi più ardui derivano peraltro da un altro aspetto; ci si riferisce alle ipotesi di non coincidenza fra interesse individuale e interesse collettivo, o, più precisamente ancora, all'ipotesi che l'interesse collettivo si presti a interpretazioni diverse.

Il nostro Paese ha ascoltato un primo ministro in carica argomentare che le risorse possono trovare impiego più utile, per l'interesse della nazione, se investite dall'operatore privato e non consegnate all'amministrazione pubblica in forma di tassazione.

L'autorevolezza della fonte indica che un problema esiste e che il professionista può trovarsi coinvolto in problematiche che vanno oltre il suo ruolo specifico.

Il professionista è consapevole che suo ruolo specifico è il rispetto della legge e che non spetta a lui giudicare quando opera come professionista. È suo diritto giudicare la legge come cittadino, ma non come professionista che assiste la clientela per adempiere a quanto dettato dal legislatore.

Talora peraltro il professionista si trova nella condizione di constatare che le risorse sottratte, in forma di tassazione, all'impresa possono mettere in difficoltà quest'ultima, ostacolarne lo sviluppo. Di fronte a queste problematiche l'insegnamento di Luigi Martino è limpido. La legge va rispettata. Al tempo stesso va interpretata. Soprattutto, la legge può essere migliorata attraverso il dialogo con le istituzioni, per avvicinare sempre più interessi individuali e interessi collettivi.

È soprattutto quest'ultimo aspetto che è stato valorizzato da Luigi Martino.

Egli era consapevole che i professionisti si trovano in una posizione privilegiata per conoscere la realtà del mercato, le esigenze degli operatori, l'efficacia e l'equilibrio della normativa.

Per questo ha dedicato attenzione particolare nel porre queste competenze al servizio delle istituzioni, affinché la loro attività meglio perseguisse gli obiettivi pubblici, nel rispetto delle giuste esigenze degli operatori che con il loro lavoro costituiscono il motore stesso del progresso e dello sviluppo.

Ritroviamo così una ulteriore motivazione dell'impegno di Luigi Martino nell'ambito dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

Ogni iscritto all'Ordine può dialogare con le istituzioni, mettendo a frutto le proprie competenze e la propria professionalità, ma l'iniziativa sarà più efficace se i dottori commercialisti sapranno agire in modo unitario, una volta raggiunta piena consapevolezza delle misure ottimali che il legislatore potrebbe fare proprie.

Si consolida in tal modo il ruolo d'interesse generale dell'attività del dottore commercialista, "ponte" fra istituzioni e cittadini, capace di interpretare e dare ordine a questo rapporto grazie alla propria professionalità.

Tommaso Padoa Schioppa, la cui vocazione a servire lo Stato e la società si esprime in tutti i momenti della sua attività, definì le tasse "sante" in quanto perno dei servizi di cui la comunità fruisce in quanto comunità di destini e di vita. Luigi Martino condivise questa visione etica del vivere in comunità; e sentì come proprio dovere contribuire a migliorare le regole del convivere civile, per quanto più direttamente riferito all'attività del dottore commercialista.

È questa una chiave di lettura degli scritti di Luigi Martino in tema di diritto tributario. La sua analisi non è solo tecnica, ma presenta aspetti d'interpretazione e d'impegno etico che confermano la sua attitudine coerente a ricercare il bene comune.

Non abbiamo scelto brani specifici per illustrare l'attenzione di Luigi Martino alla normativa fiscale, in particolare nei momenti di cambiamento, intesi come occasione per migliorare equità ed efficacia dell'ordine vigente. Riteniamo più opportuno rinviare il lettore all'opera organica pubblicata su questo tema: L. MARTINO, P. DUBINI, *Il testo unico delle imposte sui redditi*, Giuffrè Editore, Milano, 1995.

7. SCRITTI IN TEMA DI DI INTERNAZIONALIZZAZIONE E UNIFICAZIONE EUROPEA

Luigi Martino è sempre stato consapevole dell'importanza dei processi di internazionalizzazione.

L'ingresso di studi professionali internazionali nel nostro mercato ha inciso sulla organizzazione della professione.

L'apertura dei mercati ha imposto lo sviluppo di nuove professionalità. La nascita dell'Unione europea ha portato l'elaborazione di direttive divenute il punto fondamentale di riferimento per le attività professionali in tutti gli Stati membri. La nascita dell'euro ha inciso sull'economia, ponendo problemi, nella transizione dall'ordine monetario nazionale all'ordine monetario europeo, di grande rilievo anche per l'attività dei dottori commercialisti. In questo contesto va ricordato l'impegno di Luigi Martino, che ha visto nell'unificazione europea l'occasione storica per riaffermare i valori universali della libertà, solidarietà, sussidiarietà e pace; valori a cui è stato fedele per tutta la sua vita.

Abbiamo selezionato alcuni testi che valgano a illustrare l'attenzione di Luigi Martino ai temi della internazionalizzazione e dell'unificazione europea.

Il primo scritto riguarda **l'impatto dell'euro e del processo di internazionalizzazione sulla professione**. L'analisi di Martino è anticipatrice. Non può esistere l'euro senza una fiscalità europea, senza norme sui bilanci pubblici. Egli cita le *“prime riunioni che ha fatto Monti (...) si è in presenza di una vera e propria torre di Babele in cui, in materia fiscale, si parlano lingue diverse”*. Osservazioni profetiche; sarà Mario Monti stesso divenuto primo ministro alcuni anni dopo, quando questo fascicolo va in stampa, ad adoperarsi per far avanzare l'Europa nella direzione auspicata da Martino in modo lungimirante.

Il secondo scritto si intitola **“Il federalismo fiscale”**. Martino analizza come l'Italia stia affrontando il federalismo fiscale con ottica localistica, senza utilizzare questa svolta come occasione per la modernizzazione “europea” del paese. È un'opinione che accompagnerà a lungo Luigi Martino. Federalismo fiscale è una scelta europea, ma se vissuta solo in

chiave regionale essa può presentare rischi di involuzione. *“Se per federalismo fiscale intendiamo (...) decentramento dell’amministrazione finanziaria, allora pensiamoci bene. Equivarrebbe al proliferare di uffici tributari negli enti locali (...) In molte realtà il costo di riscossione e di accertamento mangerebbe gran parte del gettito. Potrebbe trattarsi di una vera e propria “uslizzazione” del fisco (...) Potrebbe significare trasferire un’amministrazione finanziaria ammalata come la nostra nelle realtà locali, ovvero il cancro che diventa metastasi?”*

Il terzo e il quarto scritto si intitolano, in modo significativo, **“Governare il cambiamento”** e **“Euro: opportunità di sviluppo”**.

L’euro è vissuto come alternativa al ripiegamento provinciale dell’Italia su se stessa, come scommessa a favore della modernizzazione, dello sviluppo, dell’apertura. *“L’euro non genera solo problemi tecnici, ma è la punta dell’iceberg, forse la più immediata da recepire, anche per gli osservatori più disattenti, di un mondo che cambia”*. In questo contesto di modernizzazione di portata europea, Luigi Martino rivendica il ruolo svolto dai professionisti *“noi dottori commercialisti, dagli anni 70, abbiamo avuto una vera propria promozione sul campo. Noi siamo stati forse tra i principali artefici di quella seconda fase dell’era industriale che negli ultimi 25 anni ha visto sviluppare, assestarsi e razionalizzarsi l’economia del Paese.”*

Emerge altresì la consapevolezza di Luigi Martino delle difficili sfide con cui i professionisti sono chiamati a confrontarsi, nel quadro dell’Unione europea e del più vasto processo di internazionalizzazione.

“Oggi dobbiamo avere la capacità di capire che siamo in una (...) fase diversa, in cui il tecnicismo segmentato non è più sufficiente. (...) per effetto (...) della globalizzazione dei mercati (...) della liberalizzazione (...). Siamo in presenza di un quadro economico che cambia (... per cui ...) è necessario che anche il professionista dell’impresa, il dottore commercialista, cambi?”

Lo sguardo di Luigi Martino si leva per scrutare l’orizzonte, da vero capitano di lungo corso lungimirante *“dobbiamo far capire all’impresa, soprattutto la piccola impresa, che se fino ad oggi l’ottica di breve periodo ha premiato, essa non è più perseguibile. Oggi bisogna ragionare in un’ottica di medio-lungo periodo. Siamo in presenza, grazie all’euro, di un mercato che si amplia (...) la concorrenza verrà misurata esclusivamente sull’efficienza e sulla qualità (...) È importante che noi dottori commercialisti siamo in grado di spiegare, non tanto i piccoli tecnicismi collegati ai problemi immediati dell’euro, quanto il fatto che l’euro è un vero e proprio problema strategico, che richiede una seria, una attenta riflessione sulla collocazione dell’impresa, sul mercato, sulle opportunità e sulle minacce (...)”*.

Così Luigi Martino vede il rinnovarsi, congiunto, della professione e delle imprese, in un nuovo ciclo di sviluppo ove chi è capace ha molte opportunità e ove chi è rinunciatario sarà spinto ai margini del mercato.

È un'esigenza di rinnovamento che Martino fa propria, rendendola occasione di nuovo slancio creativo. *“Dovremo migliorare la struttura societaria delle imprese. Dovremo favorire l'accesso al capitale di rischio, (...) Ma per far questo dovremo far capire all'imprenditore che c'è necessità di accrescere la trasparenza dei conti delle imprese. (...) È importante che noi dottori commercialisti, dovendo essere gli artefici di questa fase evolutiva, siamo preparati per farlo”*.

7.1. Impatto dell'euro e del processo di internazionalizzazione sulla professione

I mercati nazionali sono sicuramente importanti, però il futuro del sistema economico-commerciale, dovendosi collocare in aree ad alto tasso di crescita, si proietta in un concetto economico di tipo globale, nel senso di sistema in cui il movimento delle risorse non trova limiti nei confini nazionali.

È evidente che gli orizzonti tendono ad ampliarsi sempre di più, ma sono sempre più richiesti sistemi sofisticati, adeguati ad una efficace gestione sia dei processi decisionali, sia delle scelte che devono essere ottimali. L'improvvisazione, l'intuito dell'imprenditore, restano sempre elementi basilari ma non più sufficienti: sono necessari interventi mirati, competenti sia in termini di efficacia, sia in termini di efficienza.

Questa esigenza rende in maniera più inscindibile la necessità di dialogare sempre di più fra imprenditori e professionisti: la professione del Dottore commercialista costituisce un fondamentale punto di riferimento per l'imprenditore, per l'impresa, per l'evoluzione del sistema economico.

Il quadro generale è questo: evidentemente le scelte di allocazione del capitale dell'impresa vengono eseguite alla luce dell'esistenza delle infrastrutture necessarie per rendere efficace ed efficiente la propria impresa, ma anche non trascurando di valutare i sistemi fiscali in cui queste imprese si vanno ad allocare.

Di cosa tiene conto il capitalista, l'imprenditore, nel momento in cui deve decidere: guarda ad una pressione tributaria che gli consenta di minimizzare l'impegno di tipo finanziario soprattutto, perché le tasse si pagano immediatamente. La semplicità degli adempimenti, la certezza, la sicurezza di regole ben precise che gli consentano di conoscere esattamente quali siano i benefici e quali siano i doveri cui deve andare incontro, le sanzioni cui può incorrere nel momento in cui non rispetti queste regole.

Noi siamo vicini ormai all'introduzione dell'Euro, che porterà il nostro piccolo mercato a diventare, un grande ed unico mercato di livello europeo. Provocatoriamente sostenevamo, noi Dottori Commercialisti, che non era possibile ipotizzare un mercato veramente integrato senza ipotizzare l'esistenza di un contribuente europeo e non più di un contribuente italiano, tedesco, francese e così via.

Evidentemente lo stato dell'arte ci smentisce: abbiamo letto tutti sui giornali delle prime riunioni che ha fatto Monti, si è in presenza di una vera e propria torre di Babele in cui, in materia fiscale, si parlano lingue diverse soprattutto perché ci sono degli interessi diversi molto precisi.

Noi sappiamo bene che in Europa esistono dei paradisi fiscali: qualcuno ha detto che noi ci contrappriamo a questi paradisi fiscali perché, grazie a Dio, l'Italia riesce ad essere un inferno, in cui la pressione tributaria, non solo per le imprese, ma per queste in modo particolare, raggiunge dei livelli elevatissimi.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ha recentemente varato uno studio in cui dimostra, fra l'altro, che la pressione dichiarata dall'ISTAT in rapporto con il Prodotto Interno Lordo è del tutto falsata ed illusoria, in quanto nel PIL vi è compreso anche il sommerso. Riclassificando i dati abbiamo rilevato che contro il 46% di pressione tributaria ufficiale si arriva a ben dieci punti in più. Successivamente anche il Ministro delle Finanze alla fine ha riconosciuto che ci sono almeno 200.000 miliardi di PIL che sfuggono alle imposte.

Per non parlare del costo degli adempimenti: siamo in una vera e propria selva intricata di adempimenti da cui difficilmente si esce. Il Dottore Commercialista, o comunque il professionista che assiste l'impresa, è diventato, per certi versi, anche un burocrate: ha dovuto dilatare le strutture del proprio studio per quei piccoli, fastidiosi adempimenti che alla fine vanno ad incidere come un costo dell'inefficienza sull'impresa che invece dell'efficienza vive.

Dicevamo che un altro elemento è la certezza delle regole: come si può parlare di certezza di regole in un sistema fiscale come quello italiano che ha circa 19.000 norme, disposizioni, circolari e quant'altro. Le imposte sono circa 120 e c'è anche la stupidità di avere 13 imposte che danno il 94% del gettito e 107 che danno solo il 6% e non pagano neanche il costo della loro esistenza.

Disposizioni frammentarie e sovente contraddittorie, a queste oggi si aggiungono ulteriori disposizioni: stiamo assistendo ad una vera e propria rivoluzione fiscale fatta da Visco. Prima si aveva almeno il buon senso, quando si varavano disposizioni di tale portata, di concedere un periodo

di vacatio un po' lungo per consentire ai soggetti di adeguarsi, di metabolizzare le nuove norme, ora abbiamo delle disposizioni che sono entrate in vigore prima della effettiva pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale.

Negli ultimi vent'anni siamo andati avanti con i Decreti Legge, cioè la norma che cambia ogni 59 giorni, poi li abbiamo sostituiti con i Decreti Legislativi che però non hanno migliore fortuna.

Altra considerazione che fa l'imprenditore nel momento in cui deve allocare la propria impresa è quella delle sanzioni. Anche in questo noi siamo nei piani bassi della torre di Babele, siamo quelli che hanno le sanzioni più vessatorie, siamo quelli che ultimamente hanno inventato la sanzione al fattorino che si dimentica di andare in banca ad eseguire i versamenti.

In questo quadro, evidentemente, noi dobbiamo ritenere che la valutazione del sistema fiscale del nostro Paese non consenta agli imprenditori stranieri di entrare tranquillamente in Italia, consentirà forse agli imprenditori italiani di uscire dall'Italia.

Noi dottori commercialisti forse in questo abbiamo un punto di forza perché siamo diventati come i cani da tartufo, la giungla così intricata di norme ci ha fatto continuare a studiare per aggiornarci, per stare in linea con i tempi, ci ha indotto ad affinare le capacità. I sistemi fiscali degli altri paesi, raffrontati al nostro, sono sicuramente più facili da studiare, basta avere la buona volontà di mettersi a farlo, perché, grazie a Dio, in quasi tutti i paesi civilizzati i sistemi fiscali hanno delle regole certe, molto semplici, e dei tempi di accertamento rapidi.

La capacità di studiare è un punto di forza del Dottore Commercialista, ma non possiamo sottacere che esistono dei notevoli punti di debolezza: dicevamo che cambiano le regole del mercato, che andiamo verso la globalizzazione. La World Bank evidenzia che nei prossimi 10 anni ci sarà un processo di internazionalizzazione tale per cui il mondo diventerà veramente un unico paese.

Il cambiamento delle regole ci porta a dover affrontare dei problemi nuovi, per quanto riguarda la nostra stessa esistenza.

La legge quadro sulle libere professioni che è in corso di meditazione, le società tra professionisti che andranno avanti come dei treni, porteranno ad una traslazione verso il libero mercato di quelle che finora erano state delle vere e proprie nicchie privilegiate.

Il Dottore Commercialista è forse un po' meno privilegiato degli altri in quanto non ha nessuna riserva ma solo delle aree di specializzazione, per cui viveva e vive sul libero mercato, quindi è abituato a confrontarsi

sull'efficienza, sulla capacità, sulla professionalità, sull'intelligenza applicata.

È anche vero però che noi abbiamo gli stessi identici difetti che hanno tutti i professionisti italiani. Non ci sappiamo aggregare, non siamo capaci di organizzarci. Siamo quelli che per primi abbiamo subito l'attacco delle multinazionali delle professioni e non ci siamo saputi difendere. Per fortuna l'approccio di questi colossi è stato quello asettico dell'impresa di servizi, è mancato completamente l'*intuitus paersonae* che contraddistingue il nostro rapporto con il cliente, il nostro essere professionisti, questo ci ha consentito finora di limitare i danni. L'insistenza con cui il Ministro Bersani, porta avanti il regolamento sulle società tra professionisti (oggi poi ha detto una cosa che non reputo carina verso il Consiglio di Stato, affermando che avrebbe ceduto a quelle che erano le pressioni dei gruppi di potere delle libere professioni) ci deve fare riflettere.

Noi Dottori Commercialisti ci stiamo attrezzando, abbiamo costituito ormai da due anni l'istituto di ricerca, stiamo portando avanti un processo informatico complesso, strumenti questi che ci consentiranno di interagire, di essere informati meglio ed in tempo reale, ma non basta. Gli strumenti che stiamo approntando ci consentiranno di avere un po' di tempo in più per maturare una vera capacità di aggregazione. Dobbiamo perdere la nostra individualità e dobbiamo sapere essere degli specialisti che lavorano in gruppo. Dobbiamo bruciare sui tempi i grandi capitali che evidentemente hanno degli interessi nel mercato della libera professione, vedendolo come un affare ad altissimo valore aggiunto.

Noi non abbiamo bisogno dei grandi capitali per aggregarci, dobbiamo utilizzare in maniera razionale gli strumenti che ci vengono dati dall'evoluzione della tecnica e dalla nostra conoscenza professionale. Se vogliamo essere in grado di accompagnare le nostre imprese nel mondo, dobbiamo essere innanzitutto in grado di portare avanti un processo di rinnovamento delle nostre strutture organizzative.

Mi fermo qui e grazie.

7.2. Federalismo fiscale

I signori delle tasse. Così più volte negli ultimi anni sono stati definiti i dottori commercialisti. Se è questa una affermazione esagerata da una parte, ed estremamente limitativa dell'attività consulenziale che normalmente prestiamo dall'altra, è pur vero che comunque nella materia siamo dei tecnici. Ed è da tecnici che vogliamo affrontare l'argomento.

Sono ormai mesi che un apposito gruppo del nostro neocostituito Istituto di ricerca sta lavorando per misurare gli effetti, i limiti, i benefici ed i rischi del federalismo fiscale. Queste prime considerazioni vogliamo portare a Venezia per un confronto da tecnici con tecnici e politici. I problemi sono tanti, e cambiano a seconda del significato che vogliamo dare al termine. Ma più di tutto ci preoccupa l'approccio tipicamente politico con cui finora si è affrontato l'argomento. Ci preoccupa che tutti i politici, siano essi di destra, di sinistra, o di centro parlino di federalismo genericamente e lo dipingano come la panacea per risolvere il problema del fisco italiano. Il nostro sistema tributario va cambiato. Su questo tutti siamo d'accordo. Il cittadino visibile è schiacciato dalla pressione fiscale, il sommerso continua a navigare impunito. Il costo degli adempimenti è enorme e, nei fatti, rappresenta una spesa inutile. Molti ascrivono la colpa di tale situazione alla riforma degli anni settanta. È un'attribuzione approssimativa. Così come era disegnata, la riforma non solo era all'altezza dei tempi, ma addirittura all'avanguardia rispetto agli altri paesi industrializzati. La finalità era quella di colpire da una parte il reddito effettivamente prodotto e dall'altra gli incrementi di valore reali. E, tutto sommato, essa avrebbe raggiunto il suo obiettivo: non solo il gettito si incrementò ma la coscienza dei contribuenti si risvegliò. Tutto ciò al primo impatto, i guai vennero dopo.

L'amministrazione finanziaria non riuscì a fare il salto di qualità richiesto per affrontare la nuova realtà, anzi, i suoi limiti strutturali furono aggravati da una concreta disattenzione della classe politica, che, in pochi anni, portò quasi all'azzeramento delle capacità di controllo e di accertamento.

Si tentò allora di supplire a tale incapacità attraverso una legislazione selvaggia che scavava sempre di più un solco tra fisco e cittadini. Il sempre maggiore gettito richiesto lo si ottenne grazie a condoni, di per sé iniqui, e tassazioni virtuali, ancora più ingiuste. Al controllo sostanziale si sostituirono gli adempimenti formali. È questa la situazione attuale. La soluzione che oggi ci viene proposta è il federalismo. Ma quale? Decentrare il gettito forse è giusto. Tutto sommato è qualcosa che si può e forse si deve fare. Ma solo se non ci si dimentica dei debiti comuni; solo se si sostituisce parte dei tributi nazionali con tributi locali, e non se questi si vanno ad aggiungere alle imposte già esistenti.

Se per federalismo fiscale intendiamo, però, anche decentramento dell'amministrazione finanziaria, allora pensiamoci bene. Equivarrebbe al proliferare di uffici tributari negli enti locali. In molti Comuni, dopo oltre venti anni dalla riforma tributaria, ancora vi sono gli uffici-stralcio delle

vecchie imposte comunali. In molte realtà il costo di riscossione e di accertamento mangerebbe gran parte del gettito. Potrebbe trattarsi di una vera e propria “uslizzazione” del fisco. Forse risolveremmo i problemi della disoccupazione, ma a quale prezzo? Potrebbe significare trasferire un’amministrazione finanziaria ammalata come la nostra nelle realtà locali, ovvero il cancro che diventa metastasi. Ma tant’è, il problema esiste e va affrontato. Bisogna avvicinare la pubblica amministrazione al cittadino ed il federalismo è stato individuato quale possibile soluzione. Quello che conta è affrontare le cose con buon senso e gradualità. Il primo approccio al federalismo viene fuori dalla finanziaria appena proposta dal Governo, che prevede l’istituzione dell’IREP. La prima sensazione è che non sia una vera e propria imposta federale, e questo forse è positivo. Quello che è negativo è però che, così come è disegnata, scarica sui lavoratori autonomi tutto l’onere della sanità. Ma non diamo giudizi affrettati.

Parliamone.

7.3. Governare il cambiamento

Rendersi sensibili alle modifiche sociali ed economiche, saperle interpretare, per porsi più avanti degli altri. È questo il preciso dovere di una professione che della crescita economica e sociale del Paese ne è da sempre attore. Il dibattito sul nuovo modello professionale, avviato ormai da troppi anni, langue. Si è impigliato nelle secche delle maggioranze e minoranze politiche, della destra e della sinistra. Alternanza fra desiderio di distruggere e volontà di essere moderni e in linea con i tempi. Non ci stiamo a questo gioco di rimpallo paralizzante, che in quanto tale azzera. Abbiamo partecipato a tutti i tavoli aperti: politici e tecnici, nazionali e internazionali e con coerenza abbiamo sempre presentato il nostro modello.

Ci siamo resi disponibili a modificare le nostre idee quando lo abbiamo ritenuto necessario alla crescita, ma il risultato è stato sempre e solo uno: immobilismo.

È per questo che, mentre continuiamo a discutere, ormai con poca speranza di ottenere in tempi compatibili le norme necessarie alla crescita, dobbiamo essere consapevoli che al di là delle norme si deve portare avanti il cammino dell’autoriforma. Utilizzare al meglio gli spazi interpretativi delle vecchie norme e le possibilità di autoregolamentazione per proporre quei cambiamenti che una classe politica forse miope o forse debole non ha ancora saputo darci.

Per governare il cambiamento ci si deve muovere su tre linee: strutturale, contenutistica, dimensionale.

Strutturale: qualità totale e avvicinamento della professione al mercato, non sono slogan in attesa di una riforma che non arriva, ma sono materia viva su cui abbiamo lavorato e dobbiamo ancora di più lavorare in futuro. Riforma all'accesso: abbiamo un progetto articolato che, con la riforma universitaria o senza di essa, deve andare avanti per addivenire comunque ad una formazione più razionale e dai contenuti scientifici e tecnici qualitativamente più elevati, sia per garantire nuove leve altamente preparate e coscienti del ruolo, sia per ridurre quelle aree di discrezionalità che possono essere interpretate quale volontà di limitare l'accesso. Formazione continua: ne abbiamo previsto l'obbligo e abbiamo organizzato i primi corsi ed altri sono in formazione, integrando quelli già esistenti a livello locale, ma non basta. È necessario armonizzare la formazione e l'aggiornamento incentivando il processo osmotico fra centro e realtà locali soprattutto al fine di omogeneizzare i livelli. Avvicinamento al mercato: abbiamo approvato le modifiche deontologiche utili a meglio regolare i minimi tariffari e l'informazione professionale, eliminando divieti e limiti non più conciliabili con la realtà sociale e di mercato, modifiche che vanno meglio messe a punto integrandole in un codice deontologico che interpreti i cambiamenti, conservando, anzi esaltando, la dimensione sociale del professionista.

Contenutistica: Per quasi 30 anni l'attività che ha assorbito gran parte dei professionisti è stata l'assistenza fiscale. Con essa sovente, a torto o a ragione, siamo stati identificati. Dobbiamo prendere pragmaticamente atto che mentre si può ancora espandere l'area della consulenza in tale settore, verosimilmente l'assistenza, con l'introduzione del fisco telematico, andrà, nel tempo, ad avere sempre minor peso.

Dobbiamo immaginare quale sarà il core business del dottore commercialista nel futuro, possiamo ipotizzare che l'attività si dividerà in due grandi settori: il dottore commercialista quale garante delle istituzioni e della fede pubblica, il dottore commercialista quale consulente sempre più specializzato nell'area fiscale, societaria, aziendale, finanziaria. Nel primo settore abbiamo ormai acquisito, e sempre di più dovremo acquisire, la credibilità per proporci. È con questo intento che abbiamo spinto per diventare certificatori tributari, che stiamo lavorando per proporci quali certificatori dei siti di e-commerce, che dobbiamo essere attivi nel monitorare e richiedere con forza le modifiche normative per rilanciare la nostra professionalità nel campo del controllo civilistico dei bilanci societari, coscienti che l'apertura delle società al mercato può

avvenire soprattutto accrescendo la trasparenza dei dati e delle informazioni. Nel secondo settore, oltre agli spazi già consolidati di consulenza societaria e fiscale, va incentivata la formazione e l'aggiornamento per qualificarci sempre di più nell'area aziendale. Più compiutamente per assistere e coadiuvare la crescita che naturalmente l'universo di aziende italiane, tutte di piccole dimensioni, nel breve tempo dovrà avere per confrontarsi con un mercato che non ha più limiti territoriali. Crescita che richiederà sempre di più l'accesso al mercato finanziario fino ad oggi appannaggio solo di grandi gruppi.

Dimensionale: la nostra storia ma soprattutto la realtà economica italiana composta da milioni di piccole imprese, ha comportato la necessaria crescita di professionalità del singolo e si è trascurata la crescita degli studi quale struttura sempre più organizzata e composita. Dobbiamo cambiare, ma dobbiamo cambiare nell'intimo, nel nostro modo di essere, non illudiamoci che basta una norma che disciplini le società fra professionisti, per fare il salto. Dobbiamo essere promotori ed artefici, dobbiamo saper proporre dei modelli integrativi che provenendo dall'alto possano essere accolti dal singolo. Modelli che proponano sì, organizzazioni più ampie ed articolate, ma che valorizzino le singole professionalità acquisite. Centrale non deve essere, comunque e sempre, l'organizzazione ma il professionista con la sua esperienza e la sua capacità diagnostica.

Un cammino lungo e difficile quello del cambiamento, appena iniziato, ma che deve vedere il Consiglio Nazionale sempre più impegnato. Abbiamo fatto degli errori e dobbiamo imparare da essi per trasformarli in esperienza. Non basta la buona volontà e l'impegno dei volontari. È necessario distinguere il momento propositivo delle idee che diventano progetto dalla loro esecuzione.

Sovrapposizione e confusione di ruoli per loro natura diversi generano solo guasti. Va consolidata la struttura per farla diventare sempre più forte e specializzata in grado di interagire con un Consiglio Nazionale attento e propositivo. Soggetti altamente professionali devono saper monitorare disegni di legge, norme ed eventi sociali ed economici per proporre soluzioni tecnicamente valide, consentendoci di crescere nel nostro ruolo di interlocutori qualificati ed affidabili. La coscienza della nostra capacità tecnica va qualificata con silenziosità laboriosa e mirata. Molto è stato fatto, meglio dovremo fare se vogliamo governare il cambiamento del nostro "corpo" professionale per salvare la nostra "anima" di professionisti.

7.4. Euro: opportunità di sviluppo

Cari colleghi ed amici, buongiorno a tutti.

Sono veramente lieto di portare il saluto del Consiglio Nazionale e del suo Presidente Francesco Serao in quest'ultimo seminario conclusivo dei cinque che sono stati proposti dal Consiglio di Roma sull'Euro. Serao non ha potuto essere presente essendo impegnato a Calcutta in altri interventi sempre per il Consiglio Nazionale.

Siamo a ventisette giorni dall'introduzione dell'Euro. Ieri è partita la prima significativa affermazione dell'Euro che ha visto allineare i tassi ufficiali di sconto di tutti i Paesi. L'Italia non è ancora allineata ma è molto vicina, in questi ultimi 550 giorni il nostro Paese ha fatto veramente passi da gigante.

Devo dire che, il fatto che l'Ordine di Roma abbia già concluso questa serie di seminari sull'Euro, lo porta ad essere forse il più avanzato d'Italia sullo sviluppo di queste problematiche. Grazie alla sensibilità di questo Consiglio, siete i primi che hanno promosso, voluto e portato avanti questa serie di seminari che, come Consiglio Nazionale, noi abbiamo suggerito a tutti gli Ordini.

Sapete che il Consiglio Nazionale è fortemente sensibile ai problemi connessi all'introduzione dell'Euro, perché l'Euro non genera solo problemi tecnici, ma è la punta dell'iceberg, forse la più immediata da recepire, anche per gli osservatori più disattenti, di un mondo che cambia.

Noi Dottori Commercialisti, dagli anni Settanta, abbiamo avuto una vera e propria promozione sul campo.

Noi siamo stati forse fra i principali artefici di quella seconda fase dell'era industriale che negli ultimi 25 anni ha visto sviluppare, assestarsi e razionalizzarsi l'economia del Paese. La riforma tributaria dei primi anni settanta rappresenta una pietra miliare per la modernizzazione del Paese, con essa le imposte diventavano affare di tutti i cittadini; agli imprenditori che fino ad allora avevano tenuto i conti in tasca, si richiedeva di tirarli fuori e formalizzare. Noi dottori commercialisti abbiamo fatto capire a questi imprenditori che non era importante solo formalizzarli a fini fiscali i conti, ma dando ad essi un contenuto di razionalizzazione, un contenuto di maggiore chiarezza, di maggiore trasparenza, era possibile capire

⁽¹⁾ Relazione Introduttiva di Luigi Martino – Convegno Nazionale del 4 dicembre 1998 – Roma

meglio le necessità e le opportunità delle loro imprese.

Noi abbiamo saputo proporci e imporci sul mercato, quali maggiori tecnici dell'economia aziendale.

Oggi dobbiamo avere la capacità di capire che siamo in una terza fase, in una fase diversa, in cui il tecnicismo segmentato non è più sufficiente. In cui, proprio per effetto di quella che è la globalizzazione dei mercati, di quella che è la liberalizzazione dei mercati, siamo in presenza di un quadro economico che necessariamente deve cambiare.

E, se cambia il quadro economico, se cambia l'impresa, è necessario che anche il professionista dell'impresa, il dottore commercialista, cambi.

Dovremo – e ce ne stiamo rendendo conto in questi giorni – occuparci forse un po' meno di fiscale e un po' più di aziendale, di strategia, di finanza.

Dico questo perché, riallacciandomi all'affermazione di prima “è solo la punta dell'iceberg di un mondo che cambia”, abbiamo altri settori in cui dobbiamo intervenire e su cui dobbiamo sensibilizzare gli imprenditori. Basti pensare ai problemi dell'ambiente che in questo momento occupano (almeno stante ad un recente studio) il quarto posto nelle preoccupazioni di qualsiasi cittadino del mondo.

Dobbiamo saper spiegare agli imprenditori che bisogna portare avanti dei prodotti e dei processi che siano ecocompatibili.

Dobbiamo, insomma, far capire all'impresa, soprattutto la piccola impresa, che se fino ad oggi l'ottica di breve periodo ha premiato, essa non è più perseguibile. Oggi bisogna ragionare con un'ottica di medio-lungo periodo.

Siamo in presenza, grazie all'Euro, di un mercato che si amplia in maniera veramente consistente. Passiamo da un mercato interno di 50 milioni di consumatori ad un mercato interno di almeno 300 milioni di consumatori.

Mi riferivo prima alla decisione assunta ieri dalle Banche Centrali di tutti i paesi che partecipano all'Euro di ridurre i tassi di interesse, nel breve ci sarà ancora un'ulteriore limatura verso il basso. L'inflazione tenderà sempre di più a ridursi e, comunque, verranno eliminate tutte le differenze-cambio per la gran parte delle transazioni che interessano la piccola e media impresa. Insomma, ci sarà una fase di stabilità per cui la concorrenza verrà misurata esclusivamente sull'efficienza e sulla qualità delle imprese.

È importante che noi Dottori Commercialisti siamo in grado di spiegare, non tanto i piccoli tecnicismi collegati ai problemi immediati dell'Euro, quanto il fatto che l'Euro è un vero e proprio problema

strategico, che richiede una seria, un'attenta riflessione sulla collocazione dell'impresa, sul mercato, sulle opportunità e sulle minacce cui un'impresa che non sappia reggere il passo va incontro.

Ciò vuol dire che noi dovremo saper suggerire le giuste e le corrette alleanze. Dovremo migliorare la struttura societaria delle imprese. Dovremo favorire l'accesso, al capitale di rischio, che fino ad oggi è stato latitante nelle piccole e medie imprese. Ma per fare questo dovremo far capire all'imprenditore che c'è necessità di accrescere la trasparenza dei conti delle imprese.

Dovremo spiegarli che non si può essere più approssimativi nelle fonti di finanziamento, che bisognerà saper discernere quali sono le attività da finanziare a breve e quali quelle da finanziare a medio e lungo termine. Insomma, non è più possibile e non saranno più consentite approssimazioni ed errori.

Prima queste approssimazioni venivano perdonate proprio grazie a quell'elemento, sicuramente distorsivo, ma anche benefico che era la svalutazione. Ecco, oggi le imprese non avranno più questa chance.

È importante, quindi, che noi Dottori Commercialisti, dovendo essere gli artefici di questa fase evolutiva, siamo preparati per farlo.

È per questo che il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti si è reso sensibile, anche in questo caso come punta dell'iceberg, ai problemi Euro, ma non solo ad essi. Sta richiedendo alle istituzioni le necessarie modifiche, sta operando all'interno gli opportuni cambiamenti, sta invitando gli Ordini periferici ed i singoli colleghi a mutare l'approccio ai problemi per attuare una vera e propria evoluzione della nostra professione. E, grazie a Dio, in questo momento di questo si sta discutendo.

Non possiamo, però, sottacere che, negli anni Settanta e Ottanta noi Dottori Commercialisti quando ai nostri clienti dicevamo che non si poteva costruire un'impresa sulle sabbie mobili e che le imposte dovevano essere correttamente pagate, siamo stati clamorosamente smentiti da una precisa volontà politica che invece di lottare seriamente l'evasione è andata avanti attraverso uno, due, tre condoni. Non vorremmo, e lo stiamo vivendo in questi giorni, essere smentiti sulla necessaria trasparenza dei conti delle imprese.

Vediamo che, purtroppo, i germi della – non mi viene un'altra parola – controriforma oggi sono presenti.

Abbiamo richiesto un visto di qualità, una certificazione di qualità anche fiscale per le imprese. Ci dicono che deve essere barattata con un accesso a soggetti assolutamente dequalificati, anche nell'ambito dei conti

e della consulenza per le società di capitali: i CAF imprese.

Questo è qualcosa che ci avvilisce, perché ci fa capire che noi siamo così fermi nel volere andare sulla strada che è necessaria e, purtroppo, ci sono dei soggetti politici e i loro consiglieri, che muovono le scelte politiche nella strada assolutamente opposta, non certo premiate della qualità e dell'effettiva libertà del mercato.

Mi fermo qui e vi ringrazio.

8. CONCLUSIONI

8.1. Un grosso grazie per la Sua presenza

Mi è stato chiesto di scrivere con Ugo le conclusioni del quaderno su Luigi Martino. I suoi scritti raccontano il suo pensiero e il grande impegno da lui profuso per la professione e per i colleghi. Essi mettono in evidenza la sua professionalità, la sua lungimiranza, la sua visione della professione, la sua preparazione nei confronti dei diversi settori professionali. Inoltre fanno emergere la figura di un uomo innamorato della sua professione e di un professionista che si è impegnato a tutto tondo per la categoria, dalla partecipazione nel Consiglio dell'Ordine di Milano al Consiglio Nazionale e quindi quale Presidente dell'Ordine di Milano.

Che dire di più! Il mio può essere solo il ricordo di una ragazzina, che, subito dopo la laurea, entrò nello studio che aveva fondato insieme ad altri due compagni di avventura, l'Avvocato Patrizio Tumietto e il Ragioniere Ruggiero Russo, per poi diventare socia dello studio, ha imparato a conoscerlo, apprezzarlo, a creare un vero rapporto di amicizia. Rapporto di amicizia che si è esteso alla sua famiglia, in particolare a sua moglie Velia con la quale ho condiviso bellissimi momenti.

Appena entrata in studio, mi ha subito colpito per la sua enorme preparazione, la sua professionalità, il suo acume e la sua ironia. Mi ritorna in mente il giorno del mio primo colloquio in cui lo intravidi (non feci il colloquio con lui) con un grosso libro rosso in mano, che scoprii a breve essere il codice IPSOA: non dava nulla per scontato, ogni problema doveva essere attentamente analizzato e risolto. Il suo modo di fare, la sua personalità nei primi tempi mi intimidiva, mi metteva soggezione. Ma il costante rapporto di lavoro con i suoi continui consigli, i suoi rimproveri, il coinvolgimento in ogni problema professionale in cui si imbatteva, ha permesso di far crescere oltre che la mia preparazione professionale, una profonda stima ed amicizia.

Certo non potevano mancare le discussioni, ma ognuna di esse era un momento di crescita personale e professionale.

L'etica professionale, il rapporto con i colleghi, quello con i clienti, il rispetto nei confronti di chiunque avesse contatto con lo studio erano gli elementi che sempre lo accompagnavano.

Sono stati anni di tanto lavoro, tanta fatica ma anche di tante risate, molta allegria.

Non c'era momento in cui non ci fosse la battuta, la presa in giro, la barzelletta. Momenti che, nonostante tutto, ci sono stati e ci hanno accompagnato anche nel periodo più buio della malattia, periodo in cui non mancava comunque dallo studio e nei giorni più neri era presente anche solo con delle telefonate.

Queste poche righe vogliono essere un grosso grazie per la Sua presenza.

Maria Carla Bottini

8.2. Luigi Martino, un uomo a cui la vita è cambiata all'improvviso, un esempio e un monito per tutti

Poco prima che Luigi ci lasciasse ero andato a trovarlo a casa, era sdraiato sul divano del soggiorno, mi salutò con immancabile ironia (... *ciao Ughetto!*), scambiammo due parole sul suo stato di salute, quindi mi disse:

- *"... noi Dottori Commercialisti siamo una categoria fortunata, non possiamo rimanere inerti di fronte ad un dramma come quello che ha colpito Haiti ... ci sono migliaia di bambini rimasti mutilati ... facciamo qualcosa!"*

Luigi era davvero provato, aveva lottato con tutte le sue forze contro una malattia che non gli aveva dato tregua, si era sottoposto a durissimi interventi chirurgici e a cure devastanti con la speranza di riuscire a venirne fuori! A Lui piaceva davvero vivere, amava la sua famiglia, il suo lavoro, era fiero di quello che aveva realizzato, sia professionalmente che umanamente e lo divideva con gioia.

A Luigi la vita è cambiata all'improvviso ...

- *"Ugo devo sottopormi a degli esami severi ..."*,

poi il primo intervento, due mesi di degenza, prima di poter tornare al lavoro ...

Pian piano si riprende, a luglio, lo rivedo contento! ... si sposa la figlia Diletta!

"... Ugo ad agosto vieni trovarmi a Lavagna, siamo io e Velia e c'è una stanza per te e Claudia!".

Cominciano le vacanze di agosto, ... ricevo una Sua telefonata:

"... mi spiace doverti dire di non venire ... Velia non sta bene e devo portarla a fare dei controlli ...".

I primi di settembre Velia ci lascia, ... negli occhi di Luigi l'abisso del dolore, al suo fianco le figlie Diletta e Fiammetta che lo sostengono, ma hanno appena perso la Mamma!

Nonna Anna (quasi novantenne!) si trasferisce per aiutare e sostenere il figlio Luigi e le nipoti dedicandosi a Loro con amore immenso e straordinaria determinazione.

Diletta e Fiammetta sanno che chi ha più bisogno è il *Martin* (il Papà) e ci sono sempre ad accoglierlo insieme alla Nonna quando rientra dallo Studio o dall'Ordine ... Luigi però vorrebbe che entrambe non distogliessero energie dai loro progetti di vita per causa sua!

Anche i fratelli Antonio e Mario non lo lasciano un momento ed ogni sera in Via Tiziano Luigi sente la consolazione dell'Amore che tutti i Suoi cari effondono su di Lui ... qualche volta c'ero anch'io.

Luigi riprende la Sua attività e nonostante il dolore per la perdita incolmabile e le cure debilitanti, ricomincia a condurre l'Ordine con mano sicura, proseguendo nel Suo progetto di Ordine come Casa Comune, vuole che tutti i suoi iscritti, varcando la porta dell'Ordine si sentano accolti e a loro agio, abbiano le medesime opportunità, accrescano e condividano le loro competenze, per affrontare un futuro che si prospetta non facile.

Il cellulare di Luigi è di dominio pubblico, risponde sempre a tutti con garbo e disponibilità, ascolta e se possibile, dà una mano, purché le richieste siano trasparenti e compatibili con la sua condotta.

La Sua ironia non demorde, andiamo insieme all'Ordine di Cremona per un'assemblea, dove il mio omologo è la bella (... e brava!) collega Elisabetta Pasquali:

- "... Ughetto perché ho te come segretario del consiglio e non Lei ? ... cos'ho fatto di male?".

Purtroppo l'illusione dura poco, ricominciano gli esami di controllo, è necessario intervenire di nuovo chirurgicamente, l'intervento dura dieci ore, più di due mesi di degenza, il tutto inutilmente ...

Mi confida di aver voglia di tornare nei luoghi dove ha vissuto Papa Giovanni, la Sua fidatissima collega e socia di studio Maria Carla Bottini, Lo accompagna a Sotto il Monte.

Quella sera si fece portare il Suo libretto di assegni:

- "... Ugo compilami Tu l'assegno ... che importo mettiamo?"

- "Luigi vedi Tu ... cinquecento euro?"

- “... metti mille ... se tutti i consiglieri mettessero mille euro avremmo già una certa cifra ...”.

Luigi ci lasciò pochi giorni dopo.

Il progetto del Laboratorio per l'applicazione di protesi ai bambini rimasti mutilati ad Haiti (migliaia!!!) venne realizzato per il tramite della Fondazione Francesca Rava e completamente finanziato dai nostri colleghi per oltre centomila euro!

Oggi una targa sulla parete di questo Laboratorio ricorda l'iniziativa di Luigi Martino e la generosità dei nostri colleghi.

Ugo Pollice

Numeri pubblicati

Anno 2007

- nr. 1 L'amministrazione nelle S.r.l. • *Simone Allodi*
- nr. 2 Lo Statuto dei diritti del contribuente • *Alessandro Turchi*
- nr. 3 Finanziamento dei Soci • *Giorgio Zanetti*
- nr. 4 Le norme del codice di procedura civile applicabili al Processo Tributario • *Paolo Brecciaroli*
- nr. 5 Bilancio e misurazione della performance delle organizzazioni non profit: principi e strumenti • *Marco Grumo*
- nr. 6 La normativa Antiriciclaggio. Profili normativi, obblighi ed adempimenti a carico dei dottori commercialisti • *Gian Gaetano Bellavia*
- nr. 7 Limiti dell'informativa societaria e controllo dei bilanci infrannuali • *Roberta Provasi, Daniele Bernardi, Claudio Sottoriva*
- nr. 8 La previdenza nella professione di Dottore Commercialista • *Ernersto Franco Carella*
- nr. 9 L'introduzione dei principi contabili internazionali e il coordinamento con le norme fiscali • *Mario D'ijino*
- nr. 10 La governance delle società a partecipazione pubblica e il processo di esternalizzazione dei servizi pubblici locali • *Ciro D'Aries*
- nr. 11 Il Consolidato fiscale nazionale (artt. 117-129 TUIR e DM 9 giugno 2004) • *Ambrogio Picolli*
- nr. 12 Il bilancio sociale nelle piccole e medie imprese • a cura di *Adriano Propersi*
- nr. 13 Le parti e la loro assistenza in giudizio • *Mariacarla Giorgetti*

Anno 2008

- nr. 14 Il nuovo ordinamento professionale: guida alla lettura del d.lgs n. 139 del 28 giugno 2005 • a cura della Commissione *Albo, Tutela e Ordinamento 2005-2007*
- nr. 15 Carta Europea dei diritti del contribuente • a cura della Commissione *Normative Comunitarie 2005-2007*
- nr. 16 Elementi di procedura civile applicati alle impugnazioni del processo tributario • *Mariacarla Giorgetti*
- nr. 17 Il processo di quotazione delle PMI tra presente e futuro: il ruolo del dottore commercialista in questa fase di cambiamento • *Carlo Arlotta*

- nr. 18 Controlled Foreign Companies Legislation: Analisi comparata negli stati comunitari • *Sebastiano Garufi*
- nr. 19 Il codice di condotta EU: Finalità e analisi comparativa a livello europeo • *Paola Sesana*
- nr. 20 Il dottore commercialista e la pianificazione e il controllo nella PMI • *Aldo Camagni, Riccardo Coda, Riccardo Sclavi*
- nr. 21 La nuova relazione di controllo contabile (Art. 2409 ter del Codice Civile) • *Daniele Bernardi, Gaspare Insaudo, Maria Luisa Mesiano*

Anno 2009

- nr. 22 L'azionariato dei dipendenti come forma di incentivazione: ascesa e declino delle stock option? • *Vito Marraffa*
- nr. 23 Norme ed orientamenti rilevanti della Revisione Contabile • *Maria Luisa Mesiano, Mario Tamborini*
- nr. 24 Gli accordi giudiziali nella crisi d'impresa • *Cesare Zafarana, Mariacarla Giorgetti, Aldo Stesuri*
- nr. 25 Il bilancio consolidato e le scritture di consolidamento • *Francesco Grasso, Paolo Terazzzi*
- nr. 26 Conciliazione e mediazione: attualità legislative e profili operativi • *Aldo Stesuri*

Anno 2010

- nr. 27 La crisi d'impresa - L'attestazione di ragionevolezza dei piani di ristrutturazione ex Art. 67, 3° comma, lettera d) L.F. • *Commissione Gestione Crisi d'Impresa e Procedure Concorsuali*
- nr. 28 Il Consolidato fiscale nazionale (artt. 117-129 TUIR e DM 9 giugno 2004) seconda edizione • *Ambrogio Piccoli*
- nr. 29 L'arbitrato - Analisi e commenti dalla recente prassi • *Commissione Arbitrato - a cura di Alessandro Augusto*
- nr. 30 Il bilancio di sostenibilità delle multiutilities: esperienze a confronto • *Commissione Bilancio Sociale - a cura di Francesco Randazzo, Cristiana Schena, Gabriele Badalotti, Eros A. Tavernar*
- nr. 31 La riforma della revisione legale in Italia: una prima analisi del D.Lgs. 39 del 27 gennaio 2010 • *Commissione Controllo Societario - Gruppo di lavoro: Daniele Bernardi, Antonella Bisestile, Alessandro Carturani, Annamaria Casasco, Gaspare Insaudo, Luca Mariani, Giorgio Morettini, Marco Moroni, Gianluca Officio, Massimiliano Pergami, Roberta Provasi, Marco Rescigno, Claudio Sottoriva, Mario Tamborini*
- nr. 32 Obbligo P.E.C. - Opportunità e problematiche per gli studi professionali • *Commissione Informatica e C.C.I.A.A. - Gruppo di lavoro: Fabrizio Baudo, Davide Campolunghi, Filippo Caravati, Alberto De Giorgi, Gianluca De Vecchi, Pietro Longhi, Daniele Tumietto*
- nr. 33 Nuova tariffa professionale - Commento alle modifiche intervenute • *Mario Tracanella*

Anno 2011

- **nr. 34** Perdite di valore e avviamento secondo i principi IFRS • *Riccardo Bauer, Claudia Mezzabotta*
- **nr. 35** Patrimonializzare e sostenere la competitività delle PMI italiane: la quotazione su AIM Italia • *Commissione Finanza e Controllo di Gestione - Gruppo di lavoro: Carlo Arlotta, Franco Bertoletti, Elisabetta Coda Negozio, Carlo Pesaro, Giorgio Venturini*
- **nr. 36** La mediazione civile – Novità normative e contesto operativo • *Gruppo di studio Commissione Mediazione e Conciliazione - a cura di Maria Rita Astorina e Claudia Mezzabotta*
- **nr. 37** La mediazione civile – Le tecniche di gestione dei conflitti • *Gruppo di studio Commissione Mediazione e Conciliazione - a cura di Maria Rita Astorina e Claudia Mezzabotta*
- **nr. 38** Caratteri e disciplina del concordato fallimentare • *Carlo Bianco, Mariacarla Giorgetti, Patrizia Riva, Aldo Stesuri, Cesare Zafarana*
- **nr. 39** Remunerare gli amministratori - Compensi incentivi e governance • *Gianluigi Boffelli*

finito di stampare
nel mese di marzo 2012

3LB srl
Osnago (LC)

nr. 40.

Luigi Martino ha lasciato numerosi scritti estremamente significativi ed ancora attuali in diversi campi di interesse per la professione di dottore commercialista.

In questo fascicolo non si sono potuti ripubblicare tutti i suoi elaborati, ma si è cercato di selezionare le pagine che meglio consentano di comprendere il contributo intellettuale da lui dato al progresso e alla qualificazione dell'attività professionale.

Gli scritti sono raccolti in grandi temi e sono preceduti da introduzioni che intendono porre in evidenza la personalità, il rigore morale e la lungimiranza che Luigi Martino ha mostrato nei lunghi anni in cui ha ricoperto importanti incarichi istituzionali per la categoria.

Segretario del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti tra il 1994 e il 1997, Vicepresidente dello stesso Consiglio tra il 1998 e il 2001 e Presidente dell'ODC e poi dell'ODCEC di Milano tra il 2004 e il 2010, nei suoi scritti fa trasparire sempre la sua statura etica, la consapevolezza del ruolo e la difesa dei valori che contribuiscono al progresso dell'uomo e allo sviluppo del sistema economico.

Dario Velo, professore di Economia e Gestione dell'Impresa dell'Università di Pavia. È stato Presidente dei Presidi di Economia delle Università italiane ed ha elaborato insieme a Luigi Martino la "Convenzione quadro" fra il Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca ed il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

Gianbattista Stoppani, Dottore Commercialista dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano.

Già Presidente dell'Ordine di Milano. Svolge attività di consulenza a imprese industriali, editoriali e dello spettacolo.