

La legge 4/2013 sulla disciplina dei senz'albo potrebbe essere incostituzionale

# Professionisti solo se abilitati

## È l'esame di stato a garantire trasparenza ai cittadini

DI MARCO CRAMAROSSA  
PRESIDENTE DELL'UG-  
DCEC DI BARI E TRANI

**A**ll'indomani dell'appello che l'Unione europea ha rivolto al nostro Paese, invitandolo ad attuare nuovi interventi finalizzati alle liberalizzazioni in materia di professioni, è forse il caso di porsi nuovamente e in modo serio qualche interrogativo sulla l. 4/2013, in merito alla quale pare lecito avanzare un sospetto di incostituzionalità poiché nel supposto intento di dare attuazione all'art. 117, co. 3, della Costituzione, volutamente tralascia quanto stabilito all'art. 33, co. 5, della medesima.

Quest'ultimo prevede che «è prescritto un esame di stato per (...) l'abilitazione all'esercizio professionale». A prescindere, quindi, dall'eventuale successiva decisione di esercitare concretamente la professione, ciò che risulta essere preminente e assolutamente tangibile (dal 1° gennaio 1948, si badi) è la circostanza che per essere abilitati all'esercizio della professione, nella civiltissima Italia, bisogna

aver superato un esame di stato. Per poter cominciare a formulare le prime considerazioni, al quadro così delineato occorre aggiungere, quale ulteriore tassello, il dettato dell'art. 2229 c.c., il quale al primo comma dispone che «la legge determina le professioni intellettuali per l'esercizio delle quali è necessaria l'iscrizione in appositi albi o elenchi».

Essere abilitati e svolgere concretamente la professione involgono, è evidente, piani di trattazione diversi. All'autonomia del soggetto abilitato e non ancora esercente è rimessa la decisione di iscriversi a un ordine professionale, ovvero esercitare in forma libera e individuale o iscriversi a una associazione, entrambe queste due ultime modalità normativamente previste dalla l. 4/2013.

L'esame di stato è, pertanto, prescritto per l'esercizio di una attività professionale, non per l'iscrizione a un ordine professionale. Quest'ultima ipotesi ricorre qualora la legge disponga, puntualmente, sia così. Per l'esercizio della libera professione di dottore commer-

cialista ed esperto contabile, il dlgs 139/2005 all'art. 2, co. 1, prevede l'iscrizione in parola.

Ma non è questo il punto. Il punto è l'incostituzionalità della l. 4/2013, ove è declinata la nozione di «professione non organizzata in ordini o collegi» o, più semplicemente, «professione», nel dichiarato intento di dar seguito ai principi dell'Unione europea in materia di concorrenza e di libertà di circolazione. Procediamo con ordine, al netto dell'ambiguità semantica assolutamente involontaria.

Sarà stato un errore del legislatore concedere l'uso del termine «professione», o sarà stato un errore la presunzione di volersene fregiare, ma in un caso o nell'altro la legge, oggi, assume quel preciso riferimento terminologico. Se così è, a meno che non si voglia discutere al ribasso sul termine, non è possibile ignorare il precetto costituzionale e, quindi, per essere abilitati all'esercizio di qualsivoglia professione, posto che per alcune di esse è poi prevista l'iscrizione in albi o elenchi, è indispensabile aver superato un esame di stato. Delle due, l'una: o

si cambia il riferimento terminologico della legge, oppure si deve prevedere per i soggetti non regolamentati in ordini e collegi, al pari di qualsiasi altro professionista regolamentato, il superamento di un esame di stato.

Diversamente, non resterebbe che invocare l'incostituzionalità della l. 4/2013, qualora non modificabile secondo le indicazioni sopra fornite.

Quanto questo strida con i principi europei, ma diremmo anche domestici, in materia di concorrenza e di libertà di circolazione è di tutta evidenza. Quanto questo sia paradossale quando, poi, si faccia riferimento al professionista che si pone sul mercato, evidentemente sollecitando la fede pubblica, è, altrettanto, marchiano. Uno sfregio alla libera concorrenza ancora più doloso se pensiamo a ciò che è obbligatorio per le professioni ordinarie e ciò che, invece, è assolutamente eventuale per i non regolamentati, polizza assicurativa in testa. Conclusioni indubitabili in generale, ma anche con specifico riferimento a

quelle attività che, sebbene non riservate, siano comunque contrassegnate da una specifica competenza tecnica, come avviene per dottori commercialisti ed esperti contabili per effetto di quanto disposto dall'art. 1 del dlgs. 139/2005. Per non ricadere nell'esercizio abusivo della professione, i soggetti non abilitati - non regolamentati ex l. 4/2013 inclusi - dovranno svolgere le suddette attività con modalità tali da non creare «le oggettive apparenze dell'attività professionale», come precisato dalla Cassazione con la ormai nota sentenza n. 11545/2012.

Alla luce di queste brevi considerazioni, l'invito dell'Unione europea ad andare oltre la recente riforma delle categorie ordinarie deve essere prontamente restituito al mittente, come peraltro già fatto dal Cup e dal Pat.

Risolviamo, piuttosto, il problema di una concorrenza dal sapore sempre più illiberale, certo non per la presenza degli Ordini, e adoperiamoci per il rispetto dei principi sanciti dalla nostra Costituzione.

### LA CIRCOLARE DELL'IRDCEC

## Fallimenti, focus sull'indipendenza dell'attestatore

Recentemente sono state apportate rilevanti modifiche alla legge fallimentare in merito all'indipendenza richiesta al professionista attestatore ex art. 67 comma III, lett. d) R.D. 267/42.

In particolare la l. n. 134/2012 del 7 agosto 2012 ha introdotto specifici requisiti d'indipendenza a cui l'attestatore è richiamato. Gli stessi verranno di seguito approfonditi, cercando di esplicitarne il concetto traendone spunti pratici, anche tramite il supporto della recente Circolare n. 30/IR dell'11 febbraio 2013 emanata dall'Irdcec.

Innanzitutto, ancor prima dell'analisi del concetto d'indipendenza, si rileva che l'intento del legislatore di rafforzare l'attendibilità e obiettività della relazione dell'attestatore recependo ciò che dottrina e giurisprudenza avevano già da tempo affermato, risulta in parte mortificato dalla scelta di lasciare la nomina dell'attestatore di esclusiva pertinenza del debitore.

Posto dunque che l'indipendenza non è più una caratteristica dell'attestatore meramente raccomandata da linee guida e dottrina, ancorché diversi Tribunali accogliessero già da tempo i contenuti di quest'ultime, ad esempio ancora prima del maggio 2011 il Tribunale di Reggio Emilia, G.D. dott. Luciano Varotti, appor-

do significativa innovazione, richiedeva ai professionisti attestatori la sottoscrizione di una dichiarazione d'indipendenza ai sensi dell'art. 10 dlgs 39/2010, ma è ora un requisito ex lege, occorre individuarne i riferimenti normativi e applicativi al fine di esplicitarne il concreto concetto e il relativo riflesso sulla figura del professionista.

Ad oggi non vi è una normativa che disciplini il concetto di indipendenza ad hoc nell'ambito delle relazioni di attestazione che qui si esaminano. Tenuto conto però che nell'attività del revisore legale si ravvisano molteplici elementi comuni all'attività dell'attestatore, si ritiene che a quest'ultimo siano applicabili le medesime norme a cui è sottoposto il primo e in particolare l'art. 10 dlgs 39/2010 relativo all'indipendenza e all'obiettività di quest'ultimo e principio di revisione n° 100 «Principi sull'indipendenza del revisore».

Il principio cardine che guida l'articolo in esame e che più in generale è opportuno prendere a riferimento per la verifica dell'indipendenza dell'attestatore è la c.d. «indipendenza in apparenza». Per indipendenza in

apparenza s'intende la condizione in base alla quale un terzo informato, obiettivo e ragionevole, possa riconoscere l'attestatore come indipendente. Tale principio, logico ed efficace, si differenzia dalla c.d. «indipendenza di fatto» con la quale s'intende l'atteggiamento mentale di obiettività del revisore e che non può costituire, per ovvie ragioni, requisito sufficiente a garantire la terzietà di giudizio.

Nelle more dell'emanazione dei provvedimenti attuativi dell'art. 10, comma 12, dlgs 39/10, per calare più nel concreto il concetto d'indipendenza occorre riferirsi al principio di revisione n° 100 e alle «Linee Guida sul collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti», emanate dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti.

Di seguito si ripercorrono, esplicitandone il significato, i più comuni casi di compromissione dell'indipendenza ai quali l'attestatore e la sua Rete devono porre attenzione:

I. L'autoriesame è presente quando il soggetto incaricato si trova nella circostanza di dover svolgere attività di controllo su dati o elementi contabili che lui stesso o altri soggetti appartenenti alla sua stessa rete hanno contribuito a determinare.

II. L'interesse personale è presente quando il soggetto

incaricato si trova in una situazione di conflitto d'interessi che a un terzo può apparire rilevante per compromettere un corretto svolgimento dell'attività di controllo e i suoi risultati.

III. Il patrocinio legale o attività di consulente tecnico di parte in una controversia sia a favore sia contro la società.

IV. La familiarità di rapporti e la fiducia eccessiva sono presenti quando il professionista è eccessivamente sensibile all'interesse dell'impresa sottoposta a controllo e sarebbe portato a concedere una eccessiva fiducia alla direzione dell'impresa non svolgendo le verifiche con il necessario rigore.

V. L'intimidazione è presente quando si sviluppano condizionamenti per la particolare influenza del soggetto sottoposto a controllo o in seguito a comportamenti aggressivi o minacciosi nei confronti dell'attestatore. All'attestatore è inoltre richiesto di documentare le procedure poste in essere al fine di salvaguardare l'indipendenza ai sensi dei commi 5, 6 e 7 dell'art. 10 dlgs 39/10 e così per come interpretati dal Cndcec nel citato documento.

**Filippo Salvardi**  
Dottore Commercialista e Revisore Legale in Reggio Emilia  
Membro della Commissione di Studi dell'Ungdcec di Reggio Emilia

Pagina a cura dell'



Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili®